

การปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศในกลุ่มประเทศอาเซียน The mandatory International Financial Reporting Standards in ASEAN countries

นิธิภักดิ์ ปินตา¹

Nisarat Chotechoei¹

บทคัดย่อ

ในปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) ถือเป็นมาตรฐานทางบัญชีที่ได้รับการยอมรับและถือปฏิบัติจากหลายประเทศทั่วโลก ส่งผลให้สถาบันวิชาชีพในหลายประเทศเร่งพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินให้สอดคล้องกับ IFRS เพื่อให้ทั้งการเงินของกิจการในประเทศของตนเป็นที่ยอมรับในระดับสากล และสามารถเปรียบเทียบได้กับการเงินของนานาประเทศ การรวมกลุ่มประชาคมอาเซียนก่อให้เกิดความร่วมมือทางเศรษฐกิจการค้า ส่งเสริมการเคลื่อนย้ายทุนอย่างเสรีในภูมิภาค รายงานทางการเงินถือเป็นผลผลิตทางบัญชีที่สำคัญที่ นักลงทุนหรือผู้ที่เกี่ยวข้องนำมาใช้ในประกอบการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจหรือตัดสินใจลงทุน อย่างไรก็ตามประเทศต่าง ๆ ในอาเซียนได้มีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศมาปรับใช้แตกต่างกัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับหน่วยงานกำกับดูแลของประเทศนั้น ๆ วัตถุประสงค์ของบทความนี้เพื่อนำเสนอการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศมาถือปฏิบัติของแต่ละประเทศในกลุ่มประชาคมอาเซียนเพื่อช่วยให้ผู้ใช้รายงานทางการเงินไม่ว่าจะเป็นนักลงทุน เจ้าหนี้ผู้ให้กู้หรือผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องอื่น ๆ เกิดความเข้าใจในงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลของธุรกิจตามกฎหมายนี้ สามารถนำมาเป็นเครื่องมือประกอบการตัดสินใจได้ดียิ่งขึ้น

ABSTRACT

Nowadays the International Financial Accounting Standards (IFRS) have been accepted and applied worldwide. As a result, professional accounting institutes in many countries have converged the financial accounting standards adopted from International Financial Accounting Standards in order to be internationally accredited. Furthermore, IFRS-based financial report is able to be compared with other countries. The assembly of ASEAN community leads to the economic, commercial cooperations and regional securities trade. Financial report is crucial accounting product that investors and other stakeholders used for economic and investment decisions. However, the mandatory IFRS adoption among ASEAN countries are slightly different depending on their supervised organizations. The article aims to present the practical application of IFRS among ASEAN countries. This will be useful for financial report users such as investors, debtors, loan providers and other stakeholders in understanding the disclosure of financial report which lead to better decision making.

¹ อาจารย์คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏมหาสารคาม

บทนำ

ในปัจจุบันเศรษฐกิจของโลกได้มีความเจริญก้าวหน้าอย่างรวดเร็วอันเป็นผลเนื่องมาจากการพัฒนาทางด้านเทคโนโลยี การติดต่อสื่อสารที่มีประสิทธิภาพ รวดเร็ว โดยเฉพาะการติดต่อสื่อสาร ทางเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ ส่งผลให้เกิดการค้าการลงทุนระหว่างประเทศมากขึ้นโดยเฉพาะอย่างยิ่งในช่วง 25 ปีที่ผ่านมา (Wolk et al., 2013) การเปิดเผยข้อมูลรายงานทางการเงินต่อผู้ใช้งบการเงินที่อยู่คนละประเทศก่อให้เกิดปัญหาในเรื่องของความแตกต่างของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน รวมถึงวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีในการจัดทำ ซึ่งเป็นผลมาจากวัฒนธรรม โครงสร้างทางการเมือง ระบบกฎหมาย วิธีปฏิบัติทางธุรกิจ รวมทั้งปัจจัยอื่น ๆ ที่ประเทศเหล่านั้นถือปฏิบัติ (Akman, 2011) อย่างไรก็ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศได้ถูกจัดทำขึ้นและนำมาประกาศใช้เพื่อลดข้อแตกต่างทางบัญชีและเพื่อให้รายงานทางการเงินในแต่ละประเทศสามารถเปรียบเทียบกันได้ ปัจจุบันประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกกว่า 140 ประเทศได้มีการประกาศใช้ IFRS สำหรับจัดทำรายงานทางการเงิน (IFRS, 2015) นอกจากนั้นคณะกรรมการจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศยังมีการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศฉบับใหม่หรือฉบับปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้สอดคล้องกับการทำธุรกรรมทางธุรกิจที่ปัจจุบันมีความซับซ้อนมากขึ้น สำหรับในกลุ่มประเทศอาเซียนหากรายงานทางการเงินของประเทศใดยังขาดความเป็นสากลหรือขาดความสามารถในการเปรียบเทียบย่อมได้รับผลกระทบเชิงลบในด้านการค้า การลงทุนอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ในขณะเดียวกันรายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นภายใต้มาตรฐานที่เป็นสากล IFRS ย่อมสามารถได้รับการระดมทุนโดยตรงจากตลาดทุน ส่งผลดีต่ออันดับเครดิตของกิจการ ส่งผลดีต่อสถานะการเงินของธุรกิจ และส่งผลดีต่อการพัฒนาประเทศชาติ รวมทั้งในกลุ่มประชาคมอาเซียนในที่สุด

มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS : IFRS)

เป็นมาตรฐานทางการบัญชีหรือคู่มือที่ใช้ในการปฏิบัติงานในการจัดทำรายงานทางการเงินที่ได้รับการยอมรับจากองค์กรธุรกิจทั่วโลก โดยอาจกล่าวได้ว่าเป็นกลุ่มมาตรฐานทางบัญชีที่กำหนดถึงการรับรู้ เกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่า การนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกันของสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายของกิจการต่าง ๆ ถือเป็นหลักการสากลในการจัดทำบัญชีและการรายงานทางการเงิน IFRS (Pacter, 2015) เริ่มมีผลบังคับใช้มาตั้งแต่ 1 มกราคม 2548 โดยแรกเริ่มนั้นกลุ่ม EU (European Union) ได้กำหนดให้บริษัทที่มีการซื้อขายหลักทรัพย์ใน EU Stock Exchange นำ IFRS มาใช้เป็นหลักปฏิบัติในการรายงานงบการเงิน (Akman, 2011) ส่งผลให้งบการเงินเกิดความน่าเชื่อถือในวงกว้าง ปัจจุบันบริษัทต่าง ๆ ในหลายประเทศก็ได้นำ IFRS มาถือปฏิบัติ นอกจากนั้น IFRS ยังอยู่ใน ความสนใจกับผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับงบการเงินทุกฝ่าย ไม่ว่าจะเป็นหน่วยงานกับดูแลหรือสถาบันวิชาชีพ นักลงทุน ผู้จัดทำ ผู้ตรวจสอบ นักวิเคราะห์ ผู้ให้กู้ ผู้บริหารทางบัญชีการเงิน รวมทั้งนักศึกษา นักวิชาการ อาจารย์ และผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกลุ่มอื่น ๆ

IFRS กับ US GAAP

หากเปรียบเทียบ IFRS กับมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่นที่มีใช้ในระดัปลักษณ์ เช่น มาตรฐานการบัญชีสหรัฐอเมริกา US GAAP (US Generally Accepted Accounting Principles: US GAAP) ซึ่งถือเป็น

มาตรฐานการบัญชีที่หลายประเทศยอมรับและนำมาใช้เป็นหลักในการจัดทำมาตรฐานการบัญชีในประเทศของตนมายาวนาน ทั้งนี้มาตรฐานการบัญชีของแต่ละประเทศก็ยังคงมีความแตกต่างกัน (Harper et. al, 2012) IFRS จึงได้มีการพัฒนาขึ้นเพื่อให้มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินเพียงแบบเดียว เพื่อให้รายงานทางการเงินของบริษัทต่าง ๆ ทั่วโลกสามารถเปรียบเทียบกันได้ จนเป็นที่มาของการยอมรับ IFRS จากหลายบริษัททั่วโลกและมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ อาจกล่าวได้ว่า IFRS เป็นมาตรฐานที่ออกมาใช้เพื่อทดแทน US GAAP ก็ว่าได้ ซึ่งมาตรฐานระหว่าง IFRS และ US GAAP นั้นมีความแตกต่างกัน ยกตัวอย่างเช่น US GAAP อนุญาตให้ใช้วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือแบบเข้าหลังออกก่อน ในขณะที่ IFRS ไม่อนุญาต, US GAAP ไม่มีการปรับปรุงหรือประเมินราคาใหม่สำหรับที่ดินอาคารและอุปกรณ์ แต่ IFRS อนุญาตให้รับรู้ได้หากมีการวัดมูลค่ายุติธรรมอย่างน่าเชื่อถือ เป็นต้น อย่างไรก็ตามหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทางด้านบัญชี เช่น คณะกรรมการจัดทำมาตรฐานบัญชีสหรัฐอเมริกา (Financial Accounting Standards Board: FASB) ได้ร่วมมือกับคณะกรรมการจัดทำรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IASB) เพื่อลดข้อแตกต่างและทำให้มาตรฐานเป็นไปในแนวเดียวกันมากที่สุด โดยได้ทำสัญญา ที่เรียกว่า “Norwalk Agreement” ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2545 (เกียรตินิยม และสุธา, ม.ป.ป.) เป็นต้นมา ซึ่งนำไปสู่การเกิดโครงการต่าง ๆ ตามมามากมายเพื่อลดความแตกต่างระหว่าง IASB กับ US GAAP เช่น โครงการ Joint Project ทำงานร่วมกันเพื่อพัฒนามาตรฐานที่เหมือนกันและโครงการ Short-term Convergence Project ทำงานร่วมกันเพื่อหาข้อแตกต่างและทำการลดข้อแตกต่างเหล่านั้น เป็นต้น

พัฒนาการของ IFRS

IFRS จัดทำขึ้นโดยคณะกรรมการจัดทำรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Board: IASB) ซึ่งเป็นองค์กรอิสระจัดตั้งขึ้นในปี พ.ศ. 2544 ชื่อเดิมคือ IASC (International Accounting Standards Committee) เริ่มก่อตั้งในปี พ.ศ. 2516 จากองค์กรวิชาชีพ 10 ประเทศ ได้แก่ อังกฤษ ไอร์แลนด์ แคนาดา ฝรั่งเศส ออสเตรเลีย เยอรมัน ญี่ปุ่น เม็กซิโก เนเธอร์แลนด์ และสหรัฐอเมริกา (Doupnik and Perera, 2015) สืบเนื่องจากการลงทุนระหว่างประเทศที่ขยายวงกว้างขึ้น มีการเปิดเสรีทางการค้าและความเจริญเติบโตในตลาดทุน การจัดทำงบการเงินของแต่ละประเทศมีแนวปฏิบัติที่แตกต่างหลายแนวทางส่งผลให้รายงานทางการเงินไม่สามารถเปรียบเทียบและวิเคราะห์ได้ องค์กรต้องแบกรับภาระต้นทุนในการปรับเปลี่ยนข้อมูลรวมทั้งการนำเสนอ เพื่อให้รายงานทางการเงินเหล่านั้นสามารถเปรียบเทียบได้ วัตถุประสงค์หลักของ IASB คือ เพื่อพัฒนามาตรฐานการบัญชีให้เป็นรูปแบบเดียวกันเพื่อใช้เป็นหลักสากลทั่วโลก เพื่อให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพสูง โปร่งใส สามารถเปรียบเทียบกันได้ รวมทั้งการนำเสนอข้อมูลทางการเงินอื่น ๆ เพื่อช่วยให้นักลงทุน รวมทั้งผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องอื่น ๆ ใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ หน่วยงาน IASB ประกอบด้วยสมาชิกที่ทำงานเต็มเวลา จำนวน 14 คน โดยสมาชิกทุกคนเป็นผู้เชี่ยวชาญทางด้านวิชาชีพ มีความรอบรู้และประสบการณ์รอบด้านทั้งทางด้านธุรกิจระหว่างประเทศและด้านการตลาด สำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ที่กรุงลอนดอน มีพนักงานจำนวน 150 คน จาก 30 ประเทศทั่วโลก และมีสำนักงานย่อยตั้งอยู่ที่กรุงโตเกียว ประเทศญี่ปุ่น (Pacter, 2015) ซึ่งการทำงานของ IASB นั้นจะทำงานด้วยความโปร่งใส เปิดเผย รวมทั้งให้องค์กร ผู้สนใจทั้งภาครัฐและเอกชน เช่น ผู้ปฏิบัติ ผู้สอบบัญชี ผู้ใช้งบการเงินและหน่วยงานกำกับดูแล ในแต่ละประเทศทั่วโลกมีส่วนร่วมแสดงความคิดเห็นในมาตรฐานประเด็นต่าง ๆ เพื่อให้มาตรฐานการบัญชี IFRS มีความทันสมัยเข้ากับสภาพเศรษฐกิจที่มีความซับซ้อนมากขึ้น ปัจจุบัน IFRS ที่ออกโดย IASB นั้นมีหลายฉบับที่ประกาศใช้ในแต่ละปี เช่น IFRS ฉบับปี 2555 , IFRS ฉบับปี 2556, IFRS ฉบับปี 2557 และล่าสุด IFRS ฉบับปี 2558 สำหรับธุรกิจขนาดกลางและ

ขนาดย่อม (Small and Medium Size Entities: SMEs) ดังนั้นผู้ใช้งานทางการเงินจำเป็นต้องศึกษาและติดตามการเปลี่ยนแปลงรวมทั้งมีการศึกษาว่าบริษัทที่อยู่ในความสนใจนั้นใช้ IFRS ฉบับปีใดเพื่อให้สามารถเข้าถึงข้อมูลของบริษัทที่เป็นปัจจุบันและสามารถตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้อย่างถูกต้อง

ทางเลือกในการใช้ IFRS

ในประเทศต่าง ๆ การนำ IFRS มาปรับใช้ขึ้นอยู่กับรัฐบาลหรือสถาบันวิชาชีพที่ประเทศนั้น ๆ กำหนด โดยอาจเลือกนำมาใช้ด้วยความสมัครใจ ซึ่ง IASB ไม่ได้มีข้อบังคับทางกฎหมายเป็นตัวกำหนดให้ต้องปฏิบัติตามซึ่งในการปรับใช้ IFRS ทำได้ 2 วิธี (ศิริลักษณ์, 2553) คือ

1. Adoption of IFRSs คือ การนำ IFRSs มาถือปฏิบัติใช้กับธุรกิจโดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงเนื้อหาใน IFRS อย่างมีนัยสำคัญ

2. Adaptation of IFRSs คือ การนำ IFRSs มาปรับใช้ตามความเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่ประเทศนั้นตั้งอยู่ โดยมีการปรับเปลี่ยนเนื้อหาบางส่วนอย่างมีนัยสำคัญสำหรับการบังคับใช้นั้นก็ขึ้นอยู่กับภาครัฐว่าจะให้บริษัทในประเทศทั้งหมดใช้ IFRS หรือ ให้ถือปฏิบัติเฉพาะบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แล้วให้บริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนใช้มาตรฐานอีกชุดที่แตกต่างออกไป หรือว่าปรับใช้เฉพาะบริษัทต่างประเทศที่จดทะเบียนหลักทรัพย์ในประเทศตน อย่างไรก็ตามการนำ IFRS มาถือปฏิบัติในการจัดทำรายงานทางการเงินเป็นยกระดับคุณภาพของรายงานทางการเงิน เสริมสร้างความเชื่อมั่นของนักลงทุน (Epstein, 2009) อีกทั้งยังก่อให้เกิดผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเชิงบวกกับกลุ่มบริษัทเหล่านั้น แน่แน่นอนว่าบริษัทไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการแปลงงบการเงิน นักลงทุนก็สามารถเปรียบเทียบงบการเงินได้โดยง่ายเนื่องจากทำมาจากมาตรฐานเดียวกัน ส่งผลให้เกิดการเคลื่อนย้ายทุนที่คล่องตัวมากขึ้น

ประชาคมอาเซียน (ASEAN)

ประชาคมอาเซียนหรือชื่อเต็มว่า สมาคมประชาชาติแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ (Association of South East Asian Nations) เป็นการรวมตัวกันของ 10 ประเทศ ได้แก่ สิงคโปร์ มาเลเซีย บรูไนดารุสซาลาม ไทย ลาว เมียนมาร์ เวียดนาม กัมพูชา ฟิลิปปินส์และอินโดนีเซีย เริ่มก่อตั้งเมื่อปี พ.ศ.2510 โดยมีวัตถุประสงค์ในการก่อตั้งเพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันกับประชาคมเศรษฐกิจอื่น นำมาซึ่งสันติภาพ เสถียรภาพทั้งทางด้านเศรษฐกิจ การเมือง สังคมและวัฒนธรรม ส่งผลให้เกิดการพัฒนาทางเศรษฐกิจ การค้า การระดมทุนในภูมิภาคอย่างเสรีเพื่อให้การเชื่อมโยงของตลาดทุนในอาเซียนเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ พัฒนาตลาดทุนในภูมิภาคนี้ให้เป็นที่น่าสนใจและเป็นที่ยอมรับจากนักลงทุนทั่วโลก (Wolk et., 2013) ปัจจุบันตลาดหลักทรัพย์ในอาเซียนมีทั้งหมด 7 แห่งจาก 6 ประเทศ ประกอบด้วย ตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ ตลาดหลักทรัพย์โฮจิมินห์ ตลาดหลักทรัพย์ฮานอย ตลาดหลักทรัพย์อินโดนีเซีย ตลาดหลักทรัพย์กัวลาลัมเปอร์ ตลาดหลักทรัพย์มาเลเซียและตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (สำนักงานคณะกรรมการกำกับตลาดหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, ม.ป.ป.) ซึ่งการบัญชีของเหล่าประเทศสมาชิกมีมาตรฐานในการจัดทำที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับภาครัฐบาลและหน่วยงานวิชาชีพที่รับผิดชอบมีความแตกต่างกันในแต่ละประเทศ

การปรับใช้ IFRS ในกลุ่มประเทศอาเซียน

ประเทศต่าง ๆ ในอาเซียนได้เริ่มนำมาตราฐานการรายงานระหว่างประเทศมาปรับใช้กับมาตรฐานการบัญชีในประเทศของตนแตกต่างกันไป ส่วนหนึ่งเชื่อว่าการปฏิรูปมาตรฐานทางการบัญชีครั้งสำคัญของแต่ละประเทศเกิดขึ้นจากวิกฤติเศรษฐกิจอาเซียนในปี พ.ศ.2540 ซึ่งถือเป็นจุดหักเหของรายงานทางการเงินว่ามาตรฐานการบัญชีท้องถิ่นของแต่ละประเทศถือปฏิบัติกันไม่ได้เป็นไปตามมาตรฐานสากล รายงานทางการเงินไม่ได้ส่งสัญญาณเตือนภัยให้นักลงทุนทั้งในประเทศและต่างประเทศเข้าใจถึงสถานะทางการเงินที่แท้จริงของกิจการที่นักลงทุนเข้าไปลงทุน (Rahman, 1998) ส่งผลให้แต่ละประเทศในอาเซียนทำการยกระดับมาตรฐานการบัญชีในประเทศของตนให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ และนำมาตราฐาน IFRS เป็นต้นแบบในการจัดทำรายงานทางการเงิน การรวมกลุ่มประชาคมอาเซียนยิ่งเป็นการตอกย้ำให้ธุรกิจจัดทำรายงานทางการเงินภายใต้มาตรฐาน IFRS เพื่อเพิ่มความเชื่อมั่นให้นักลงทุน สร้างข้อได้เปรียบทางด้านการค้าและส่งเสริมการลงทุนในภูมิภาคนี้ยิ่งขึ้น (ตารางที่ 1)

ตารางที่ 1 การปรับใช้ IFRS ในแต่ละประเทศในกลุ่มอาเซียน

ประเทศ	การปฏิบัติใช้ IFRS
สิงคโปร์	หน่วยงานหรือองค์กรที่มีส่วนร่วมในการปฏิบัติใช้ IFRS คือ Singapore Accounting Standards Council (ASC) เริ่มปรับมาตรฐานการบัญชีสิงคโปร์ (Singapore Financial Reporting Standards (SFRS) ให้สอดคล้องกับ IFRS ตั้งแต่ปี พ.ศ.2545 โดยอนุญาตให้กลุ่มบริษัทที่จดทะเบียนและไม่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งกลุ่มบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ทั้งในและนอกประเทศสิงคโปร์ นำเสนอรายงานทางการเงินภายใต้มาตรฐาน IFRS ในการจัดทำงบการเงินรวม นอกจากนั้น ASC หรือ Singapore Accounting Standards Council ได้ประกาศให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของสิงคโปร์ทั้งหมดต้องรายงานทางการเงินภายใต้มาตรฐาน IFRS เริ่มตั้งแต่ 1 มกราคม 2561 เป็นต้นไป ในปัจจุบันได้มีการนำ IFRS มาใช้แล้วทุกฉบับ ยกเว้นร่างการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 2 (International Financial Reporting Interpretations Committee : IFRIC2) เรื่องหุ้นและตราสารที่คล้ายคลึงกันของสมาชิกในกิจการสหกรณ์ อย่างไรก็ตามร่างมาตรฐานการตีความฉบับดังกล่าวไม่ได้มีผลกระทบต่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แต่อย่างใด แต่อาจมีผลกระทบต่อกลุ่มบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์บางบริษัท สำหรับกลุ่มบริษัทเล็กยังคงใช้มาตรฐานการบัญชีสิงคโปร์ในการจัดทำรายงานทางการเงิน นอกจากนั้นยังมีการนำ IFRS ฉบับล่าสุดสำหรับ SMEs มาปรับใช้ในปี 2558 ทั้งนี้กลุ่มธุรกิจ SMEs ในสิงคโปร์ยังเลือกใช้ SFRS แบบเต็มรูปก็ได้ โดยธุรกิจ SMEs ของสิงคโปร์มีข้อกำหนดอยู่ 3 ข้อ คือ 1) ไม่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียในสาธารณะ 2) มีการเปิดเผยรายงานการเงินแก่ผู้ใช้อย่างน้อย 3) มีคุณสมบัติต่อไปนี้ 2 ข้อใน 3 ข้อนี้ คือรายได้น้อยกว่า 10 SGD, สินทรัพย์รวมน้อยกว่า 10 SGD และ มีพนักงานน้อยกว่า 50 คน

ประเทศ	การปฏิบัติใช้ IFRS
บรูไน	<p>ดารุสซาลาม หน่วยงานหรือองค์กรที่มีส่วนร่วมในการปฏิบัติใช้ IFRS คือ The Brunei Darus salam Accounting Standards Council (BDASC) ไม่มีตลาดหลักทรัพย์แต่อย่างไรก็ตามคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีบรูไน (BDASC) ซึ่งมีหน้าที่ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ได้มีการนำ IFRS มาถือเป็นหลักปฏิบัติสำหรับรายงานทางการเงิน และประกาศให้บริษัทที่เป็นกลุ่มธนาคาร สถาบันการเงิน และกลุ่มประกันภัยจัดทำรายงานทางการเงินภายใต้ IFRS แบบเต็มรูปแบบ โดยเริ่มปฏิบัติตั้งแต่ 1 มกราคม 2557 แต่อย่างไรก็ตามสำหรับกลุ่มบริษัทอื่น ๆ ยังเป็นการเลือกปฏิบัติไม่ได้มีผลบังคับทางกฎหมาย การเลือกใช้ IFRS สำหรับ SMEs และอุตสาหกรรมในครัวเรือนยังอยู่ในระหว่างการทบทวน</p>
ไทย	<p>หน่วยงานหรือองค์กรที่มีส่วนร่วมในการปฏิบัติใช้ IFRS คือ Federation of Accounting Professions of Thailand (FAP) และทำหน้าที่ในการกำกับดูแลมาตรฐานการบัญชี โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินในประเทศไทยนั้นได้แบ่งออกเป็น 2 ชุด (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2557) คือ (1) มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียในสาธารณะ (Thai Financial Reporting Standards for Public Accountable Entities : TFRSs for PAEs) โดยกิจการที่มีส่วนได้เสียในสาธารณะได้แก่ กลุ่มบริษัทมหาชน กลุ่มธุรกิจที่ดูแลทรัพย์สินของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง เช่น ธนาคาร สถาบันการเงิน รวมทั้งกลุ่มธุรกิจที่มีการซื้อขายตราสารหนี้ ตราสารทุนกับประชาชน เป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับปรับปรุงปี 2557 เพื่อให้สอดคล้องกับ IFRS ฉบับปี 2556 มีผลบังคับใช้สำหรับรายงานทางการเงินที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2558 อย่างไรก็ตามสภาวิชาชีพได้พยายามปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้มีความทัดเทียมกับ IFRS ฉบับล่าสุด ยกเว้นมาตรฐานการบัญชีสำหรับเกษตรกร กลุ่มเครื่องมือทางการเงินและประกันภัย (2) มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียในสาธารณะ (Thai Financial Reporting Standards for Non Public Accountable Entities: TFRS for NPAEs) ซึ่งเป็นมาตรฐานที่สภาวิชาชีพจัดทำขึ้นและมีการประกาศใช้ตั้งแต่ปี 2554 โดยกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียในสาธารณะ คือกิจการที่ไม่ใช่บริษัทมหาชน ไม่ใช่กลุ่มธุรกิจที่ดูแลทรัพย์สินของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้างและไม่ใช่กิจการที่มีการซื้อขายตราสารหนี้และตราสารทุนกับประชาชน สำหรับธุรกิจ SMEs สามารถเลือกใช้มาตรฐานการบัญชีไทย หรือมาตรฐานการบัญชีไทยสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียในสาธารณะ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, ม.ป.ป.) โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงิน กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียในสาธารณะสามารถเลือกใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินได้ 3 รูปแบบ ดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) TFRS for PAEs (หากใช้ ต้องใช้ทุกฉบับ) หรือ 2) TFRS for NPAEs หรือ 3) TFRS for NPAEs บวก TFRS for PAEs บางฉบับตามที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ อนุญาต

ประเทศ	การปฏิบัติใช้ IFRS
ไทย	ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศไทยสำหรับธุรกิจ SMEs หรือ TFRS for SMEs ยังไม่ได้ถูกประกาศใช้ในประเทศไทย โดยสภาวิชาชีพบัญชีฯ คาดว่าจะประกาศใช้ในปี 2560 และฉบับที่นำมาปรับใช้เป็น IFRS ฉบับปี 2558 โดยจะแบ่ง NPAEs ในปัจจุบันเป็น NPAEs ที่ซับซ้อนและไม่ซับซ้อน ซึ่งจะใช้มาตรฐานฯ คนละระดับ
เมียนมาร์	หน่วยงานหรือองค์กรที่มีส่วนร่วมในการปฏิบัติใช้ IFRS คือ Myanmar Institute of Certified Accountants (MICPA) ไม่มีตลาดหลักทรัพย์ในประเทศเมียนมาร์ อย่างไรก็ตามตลาดสำหรับซื้อขาย ตราสารทุนต่าง ๆ เกิดขึ้นจากการซื้อขายแลกเปลี่ยนหุ้นของบางบริษัท ซึ่งบริษัทเหล่านี้ต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ประเทศเมียนมาร์ (Myanmar Financial Reporting Standards: MFRS) กำหนดขึ้น ซึ่งมีความทัดเทียมกับ IFRS ฉบับปี 2553 สำหรับธุรกิจ SMEs สามารถเลือกใช้ MFRS หรือ มาตรฐานการบัญชีเมียนมาร์สำหรับ SMEs ที่สอดคล้องกับ IFRS สำหรับ SMEs
ฟิลิปปินส์	หน่วยงานหรือองค์กรที่มีส่วนร่วมในการปฏิบัติใช้ IFRS คือ Philippines Financial Reporting Standard Council (FRSC) , Board of Accountancy (BOA) , Philippine Institute of Certified Public Accountants (PICPA) และ Philippine Securities and Exchange Commission (SEC) โดย มาตรฐานการรายงานทางการเงินฟิลิปปินส์ (Philippines Financial Reporting Standards: PERs) ได้รับการพัฒนาจาก IFRS แต่ก็มีข้อจำกัดในการปรับใช้ในหลายเรื่อง ทั้งนี้บริษัทที่มีหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดสาธารณะ สถาบันการเงินต้องจัดทำรายงานการเงินตามแนวปฏิบัติของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฟิลิปปินส์ สำหรับ IFRS สำหรับ SMEs ก็ได้นำมาเป็นต้นแบบในการพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศฟิลิปปินส์สำหรับ SMEs โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลง โดยเริ่มมีผลบังคับใช้ในวันที่ 1 มกราคม 2553
อินโดนีเซีย	หน่วยงานหรือองค์กรที่มีส่วนร่วมในการปฏิบัติใช้ IFRS คือ Indonesian Financial Accounting Standards Board ได้มีการนำ IFRS มาปรับใช้กับมาตรฐานการบัญชีการเงินของประเทศอินโดนีเซีย (Indonesian Financial Accounting Standards : SAK) โดยปรับปรุงมาจาก IFRS ฉบับ BV2014 โดยมีข้อยกเว้นในบางมาตรฐาน บังคับใช้กับบริษัทจดทะเบียน สถาบันการเงินถือปฏิบัติในการจัดทำรายงานการเงิน นอกจากนั้นหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปในอินโดนีเซีย (GAAP) ยังแบ่งเป็น 2 กลุ่ม คือ (1) มาตรฐานการบัญชีการเงินของประเทศอินโดนีเซียสำหรับบริษัทจดทะเบียนและกิจการที่มีส่วนได้เสียในสาธารณะ (2) มาตรฐานการบัญชีการเงินของประเทศอินโดนีเซียสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียในสาธารณะ

ประเทศ	การปฏิบัติใช้ IFRS
ลาว	เริ่มมีการนำ IFRS มาปรับใช้กับมาตรฐานการรายงานทางการเงินประเทศลาว (Laos Financial Reporting Standards) ในปี 2557 ซึ่งระบบบัญชีของลาวมีความแตกต่างจาก IFRS อย่างมากทั้งในเรื่องของนโยบายการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล แต่อย่างไรก็ตามบริษัทขนาดใหญ่ กิจการธนาคารในประเทศลาวได้มีการนำ IFRS มาถือปฏิบัติในการจัดทำรายงานทางการเงินเพื่อตอบสนองความต้องการของนักลงทุนทั้งในและนอกประเทศ แต่ก็ต้องจัดทำรายงานภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศลาวด้วยซึ่งเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด นอกจากนี้ยังมีใช้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศสำหรับภาครัฐบาล ส่วนธุรกิจ SMEs มีการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ SMEs ซึ่งมีความซับซ้อนน้อยกว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศลาว อย่างไรก็ตามความพยายามในการปรับใช้ IFRS ในประเทศลาวได้รับการผลักดันจากภาครัฐ กระทรวงการคลัง ซึ่งจะมีการประกาศในอนาคตอันใกล้นี้เพื่อช่วยยกระดับคุณภาพรายงานทางการเงินของลาวให้ทัดเทียมกับประเทศต่าง ๆ ในกลุ่มได้

ที่มา : กรมพัฒนาธุรกิจการค้ากระทรวงพาณิชย์ (2557), IFRS (2015), PWC (2015) และ World Bank Group (2014)

จากข้อมูลในตารางข้างต้นทำให้เราทราบว่า ประเทศต่าง ๆ ในภูมิภาคอาเซียนได้นำเอา IFRS มาปรับใช้กับการบัญชีในประเทศของตนแตกต่างกัน IFRS เป็นความพยายามที่จะทำให้หลักการและวิธีปฏิบัติทางบัญชีของประเทศต่าง ๆ มีความสอดคล้องกันมากขึ้น ประโยชน์ที่สำคัญในการนำ IFRS มาใช้ คือ ทำให้รายงานทางการเงินของบริษัทในประเทศต่าง ๆ ในอาเซียนสามารถเปรียบเทียบกับรายงานทางการเงินของประเทศอื่น ๆ ได้ และได้รับความเชื่อมั่นจากนักลงทุน ส่งผลให้บริษัทระดมทุนได้โดยสะดวก ก่อให้เกิดการหมุนเวียนของเงินทุนระหว่างประเทศในอาเซียน อย่างไรก็ตามในกลุ่มประเทศที่มีการพัฒนามากกว่า เช่น สิงคโปร์ มาเลเซีย ไทย ฟิลิปปินส์ อินโดนีเซีย และบรูไน จะมีการนำ IFRS ฉบับล่าสุด หรือฉบับใกล้เคียงมาปรับใช้ แต่ในกลุ่มประเทศที่กำลังพัฒนาอื่น เช่น เมียนมาร์ ลาว เวียดนาม กัมพูชา ยังมีการใช้ IFRS ฉบับเก่า หรือยังไม่ได้นำมาถือปฏิบัติ อันเป็นผลมาจากความซับซ้อนหรือความยากของมาตรฐาน ปัญหาด้านภาษาในการแปลมาตรฐาน จึงทำให้มาตรฐานการบัญชีในประเทศเหล่านี้ไม่สอดคล้องหรือทัดเทียมกับ IFRS ได้ใน หลาย ๆ มาตรฐาน ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการพัฒนาตลาดเงินตลาดทุนในภูมิภาคมีการพัฒนาที่ไม่เท่ากัน ทำให้เกิดข้อจำกัดในการใช้ประโยชน์จากรายงานทางการเงิน นอกจากนี้จะเห็นได้ว่าการใช้มาตรฐาน IFRS มีวัตถุประสงค์โดยตรงกับบริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทที่มีความรับผิดชอบโดยตรงต่อมหาชนในการจัดทำรายงานทางการเงิน ซึ่งต้องใช้ในการระดมทุนและมีรายละเอียดการเปิดเผยข้อมูล ความซับซ้อนมากกว่าบริษัทที่ไม่มีส่วนได้เสียในสาธารณะ

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

การนำ IFRS มาถือปฏิบัติถือเป็นเรื่องที่ทำนาย หน่วยงานกำกับดูแลในแต่ละประเทศในอาเซียนจะต้องมีการติดตามการเปลี่ยนแปลงและพัฒนาของมาตรฐานการรายงานระหว่างประเทศอย่างจริงจังและสม่ำเสมอ มีการอบรม ประชุม สัมมนาในภูมิภาคเพื่อช่วยเหลือกันในการผลักดันการใช้ IFRS ให้อยู่ในระดับเดียวกัน รวมทั้ง

หน่วยงานที่เกี่ยวข้องในระดับภูมิภาค เช่น สหพันธ์นักบัญชีอาเซียน (ASEAN Federation of Accountants: AFA) ซึ่งเป็นองค์กรที่จัดตั้งขึ้นเพื่อพัฒนาและยกระดับมาตรฐานนักบัญชีในภูมิภาคอาเซียน (Asean Federation of Accountants, 2014) ที่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการปรับใช้มาตรฐาน IFRS ต้องให้ความร่วมมือผลักดันให้รายงานทางการเงินเป็นที่ยอมรับจากประเทศต่าง ๆ ทั้งในอาเซียนเองและทั่วโลก นอกจากนั้นตลาดหลักทรัพย์ในแต่ละประเทศจัดได้ว่าเป็นหน่วยงานกำกับดูแลตลาดทุนและเป็นหน่วยงานที่มีบทบาทสำคัญในการผลักดันให้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จัดทำรายงานภายใต้มาตรฐาน IFRS ถึงแม้ว่าจะมีการจัดตั้งหน่วยงานกำกับดูแลตลาดทุนในภูมิภาคอาเซียน (ASEAN Capital Markets Forum: ACMF) เป็นเวทีในการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นเพื่อเชื่อมโยงตลาดทุนในอาเซียน และได้ประกาศใช้มาตรฐานอาเซียนในเรื่องของการเปิดเผยรายงานทางการเงินสำหรับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เช่นไทย สิงคโปร์ และมาเลเซีย ต้องใช้มาตรฐาน IFRS แบบเต็มรูปแบบ (Asean Capital Market Forum, 2013) แต่ยังมีบางประเทศในอาเซียนที่ไม่มีตลาดหลักทรัพย์จึงควรได้รับความสนใจและหาแนวทางปฏิบัติร่วมกัน กระบวนการในการผลักดันการใช้ IFRS ในแต่ละประเทศจะเป็นไปในทิศทางที่ดีได้ต้องได้รับการพัฒนาและความร่วมมือจากทุกภาคส่วนจึงจะเกิดประสิทธิผลได้ ยิ่งไปกว่านั้นถึงแม้ว่าสถาบันหรือหน่วยงานวิชาชีพในแต่ละประเทศได้ผลักดันให้มีการใช้ IFRS แล้ว ผู้ใช้รายงานทางการเงินก็ควรตระหนักถึงความเข้าใจของรายงานทางการเงินที่ถูกจัดทำขึ้นภายใต้มาตรฐาน IFRS เพื่อให้ได้รับประโยชน์สูงสุดเช่นกัน

บรรณานุกรม

- กรมพัฒนาธุรกิจการค้ากระทรวงพาณิชย์ (2557). **สรุปเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs ในประเทศอาเซียน**. DBD ACCOUNTING, 28, 1-16.
- เกียรตินิยม คุณติสุข, สุธา เจียรนัยกุลวานิช (ม.ป.ป.). บทบาทสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ในโลกยุคปัจจุบัน. *Executive Journal*, 176-180.
- ศิริลักษณ์ ศุทธชัย (2553). **การบัญชีระหว่างประเทศ**. ขอนแก่น: มหาวิทยาลัยขอนแก่น.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (2557). **มาตรฐานการรายงานทางการเงิน**. [ออนไลน์] จาก <http://www.fap.or.th>. [12 ธันวาคม 2558]
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์). **มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียในสาธารณะ**. [ออนไลน์] จาก <http://www.fap.or.th>. [6 มกราคม 2559]
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (ม.ป.ป.). **ASEAN EXCHANGES**. [ออนไลน์] จาก <http://www.sec.or.th>. [15 ธันวาคม 2558]
- Akman, N. H., (2011). The Effect of IFRS Adoption on Financial Disclosure : Does Culture Still Play A Role?. *American International Journal of Contemporary Research*, 1 (1), 6-17.
- Asean Federation of Accountants (2014). **Annual Report 2014**. from <http://www.aseanaccountants.org> [December 15, 2015]
- Asean Capital Market Forum (2013). **ASEAN Disclosure Standards**. from <http://www.theacmf.org> [December 14, 2015]

- Doupnik, T. and Perera, H. (2015). **International Accounting**. 4th ed. Boston : McGraw-Hill.
- Epstein, B. J. (2009). The Economic Effects of IFRS Adoption. **Accounting and Auditing International Accounting**, 26-31.
- Harper, A.B., Leatherbury, L., Machuca, A., Phillips, J. (2012). The Impact Of Switching To International Financial Reporting Standards On United States Businesses. **Journal of International Education Research**, 8 (4), 467-472.
- IFRS. (2015). **Financial Reporting Standards for the World Economy**. from <http://www.ifrs.org>. [December 2, 2015]
- IFRS. (2015). **Ifrs Application Around The World Jurisdictional Profile**. from <http://www.ifrs.org>. [December,12, 2015]
- Pacter, P. (2015). **IFRS as global standards: a pocket guide**. IFRS, from <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/IFRS-as-global-standards-Pocket-Guide-April-2015.PDF>. [December 1, 2015]
- PWC. (2015). **IFRS Adoption by country**. from <http://www.pwc.com>. [December 20, 2015]
- Rahman, M.Z. (1998). **The Role Of Accounting Disclosure In The East Asean Financial CRISIS:Lessons Learned?**. from <http://www.oecd.org>. [November 29, 2015]
- Wolk, H.L., Dodd, J. L, Rozycki, J. J. (2013). **Accounting Theory**. 8th ed. California : SAGE Publications.
- World Bank Group. (2014). **Current Status Of The Accounting And Auditing Profession Inasean Countries**. from <http://www.aseanaccountants.org>. [December 4, 2015]