

### บทที่ 3

## การเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 24 กับฉบับที่ 50

ในบทนี้จะศึกษาเปรียบเทียบระหว่างมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การเสนอข้อมูลทางการเงิน จำแนกตามส่วนงานฉบับเดิมที่ 24 กับฉบับใหม่ที่ 50 ตามหัวข้อดังต่อไปนี้

### วัตถุประสงค์

มาตรฐานฉบับเดิมระบุว่าอัตราค่าไร โอกาสในการเจริญเติบโต ความก้าวหน้าในอนาคต และความถี่จะแตกต่างกันระหว่างส่วนงานทางธุรกิจและส่วนงานทางภูมิศาสตร์ ซึ่งผู้ใช้ไม่อาจประเมินความก้าวหน้าและความถี่ของการประกอบธุรกิจที่มีลักษณะแตกต่างกันของกิจการหนึ่งได้จากข้อมูลรวมในงบการเงิน ดังนั้น วัตถุประสงค์ของการเสนอข้อมูลจำแนกตามส่วนงาน ก็เพื่อให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงินจะได้ทราบเกี่ยวกับขนาด กำไรที่ทำได้ และแนวโน้มของความเจริญเติบโต ในการประกอบธุรกิจและดำเนินงานในเขตภูมิศาสตร์ที่แตกต่างภายใต้กิจการเดียวกัน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินมีข้อมูลในการตัดสินใจเกี่ยวกับภาพรวมของกิจการได้ดียิ่งขึ้น

สำหรับมาตรฐานฉบับใหม่ระบุว่า ข้อมูลที่แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์และบริการ ประเภทต่างๆ ของกิจการและเขตภูมิศาสตร์ที่กิจการดำเนินอยู่นั้น เป็นข้อมูลที่ผู้ใช้งบการเงินใช้ประเมินความเสี่ยงและผลตอบแทนของกิจการ เมื่อการขายผลิตภัณฑ์ ให้บริการ หรือดำเนินงานในเขตภูมิศาสตร์ซึ่งมีอัตราค่าไร โอกาสในการเติบโต ช่องทางการดำเนินงานในอนาคต และความถี่ที่ต่างกัน กิจการจำเป็นต้องเสนอข้อมูลตามส่วนงานนั้นเพื่อสนองความต้องการข้อมูลของผู้ใช้งบการเงินเพราะผู้ใช้ไม่สามารถประเมินการกระจายความเสี่ยง หรือสถานะของกิจการจากข้อมูลโดยรวมได้ ดังนั้น มาตรฐานฉบับใหม่มีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงิน (1) เข้าใจถึงผลการดำเนินงานในอดีตของกิจการได้ดียิ่งขึ้น (2) สามารถประเมินความเสี่ยงและผลตอบแทนของกิจการได้ดียิ่งขึ้น (3) สามารถใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับกิจการโดยรวม

จะเห็นได้ว่า ทั้งมาตรฐานฉบับเดิมและฉบับใหม่ต่างมีวัตถุประสงค์ในการกำหนดหลักเกณฑ์สำหรับการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานเหมือนกัน

### ขอบเขต

กิจการที่เข้าเกณฑ์ของมาตรฐานการบัญชีทั้งสองฉบับนี้มีขอบเขตที่ต่างกัน มาตรฐานฉบับเดิมมีขอบเขตกว้างกว่า กล่าวคือ กำหนดให้ใช้กับทั้งกิจการที่ออกหลักทรัพย์เพื่อค้าในสาธารณะ

และกิจการอื่นที่มีความสำคัญทางเศรษฐกิจ ซึ่งคำว่า “กิจการอื่นที่มีความสำคัญทางเศรษฐกิจ” ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานนั้นหมายถึง กิจการที่มีระดับของรายได้ กำไร สินทรัพย์ หรือการว่าจ้างแรงงานที่มีความสำคัญต่อประเทศ ซึ่งสามารถตีความได้กว้าง ครอบคลุมกิจการทุกประเภท ยกเว้นกิจการขนาดเล็ก กิจการภายในท้องถิ่น และกิจการที่ไม่ได้กระจายการลงทุน

ส่วนมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่นั้น ระบุขอบเขตของกิจการได้ชัดเจนกว่า กล่าวคือ กำหนดให้ถือปฏิบัติกับ กิจการที่ออกหรือกำลังออกตราสารหนี้หรือตราสารทุนเพื่อจำหน่ายแก่บุคคลทั่วไป จะเห็นได้ว่าไม่ได้ระบุถึงกิจการที่มีความสำคัญทางเศรษฐกิจ นอกจากนั้น ยังกำหนดให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินที่สมบูรณ์ซึ่งกิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

นั่นคือ มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมมีขอบเขตให้ถือปฏิบัติกับทั้งบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และบริษัทมหาชน ในขณะที่มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่มีขอบเขตเฉพาะบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้นที่ต้องปฏิบัติตาม

นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ได้สนับสนุนให้กิจการที่ไม่เข้าเงื่อนไขที่กล่าวมา สามารถเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานด้วยความสมัครใจ แต่ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการบัญชี ทั้งนี้ เพื่อไม่ให้เกิดความเข้าใจผิดและสามารถเปรียบเทียบกันได้

สำหรับกรณีที่กิจการนำเสนองบการเงินเฉพาะของบริษัทใหญ่พร้อมกับงบการเงินรวมนั้น ทั้งมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมและฉบับใหม่ กำหนดให้เสนอข้อมูลตามส่วนงานในส่วนของงบการเงินรวมเท่านั้น และกรณีของบริษัทย่อย ทั้งสองมาตรฐานก็ให้บริษัทย่อยต้องเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานในงบการเงินเฉพาะบริษัทย่อยเช่นเดียวกัน

นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ยังกำหนดเพิ่มเติมจากฉบับเดิม คือ กิจการที่นำเสนองบการเงินรวมตามสัดส่วนพร้อมกับงบการเงินเฉพาะกิจการ ต้องใช้งบการเงินรวมตามสัดส่วนเป็นเกณฑ์ในการจัดทำข้อมูลตามส่วนงานเท่านั้น สำหรับกิจการร่วมค้าต้องเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานในงบการเงินเฉพาะกิจการร่วมค้า และกรณีของบริษัทร่วมที่กิจการบันทึกโดยใช้วิธีส่วนได้เสียก็ต้องเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานในงบการเงินเฉพาะบริษัทร่วม

## นิยาม

คำนิยามของมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมนั้น ได้กำหนดแต่คำศัพท์ที่มีความหมายโดยเฉพาะ ได้แก่ (1) ส่วนงานทางธุรกิจ (2) ส่วนงานทางภูมิศาสตร์ (3) รายได้ของส่วนงาน และ (4) ค่าใช้จ่ายของส่วนงาน ส่วนมาตรฐานฉบับใหม่กำหนดนิยามที่ใช้โดยเฉพาะได้แก่ (1) รายได้ตามส่วนงาน (2) ค่าใช้จ่ายตามส่วนงาน (3) ผลได้(เสีย)ตามส่วนงาน (4) สินทรัพย์ตามส่วนงาน (5) หนี้สินตามส่วนงาน (6) นโยบายการบัญชีตามส่วนงาน (7) ส่วนงานธุรกิจ (8) ส่วนงานภูมิศาสตร์ และ

(9) ส่วนงานที่เสนอรายงาน และเป็นคำนิยามจากมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ได้แก่ กิจกรรมดำเนินงาน นโยบายการบัญชี และรายได้ ดังนั้น จึงเปรียบเทียบนิยามจากทั้งสองฉบับดังต่อไปนี้

ส่วนงานธุรกิจ หรือที่มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมเรียกว่า ส่วนงานทางธุรกิจนั้น มาตรฐานฉบับเดิมได้นิยามไว้ว่า เป็นส่วนประกอบของกิจการที่มีความแตกต่างกันในด้านผลิตภัณฑ์หรือบริการ (กลุ่มของผลิตภัณฑ์หรือบริการ) ที่ขายให้กับลูกค้าของกิจการเป็นส่วนใหญ่

ในขณะที่มาตรฐานฉบับใหม่ได้ให้คำนิยามที่ชัดเจนกว่า กล่าวคือ เป็นส่วนประกอบของกิจการที่มีความแตกต่างอย่างชัดเจนในการทำหน้าที่จัดหาผลิตภัณฑ์(กลุ่มของผลิตภัณฑ์) หรือในการทำหน้าที่ให้บริการ(ชนิดใดชนิดหนึ่งหรือหลายชนิดที่เกี่ยวข้องกัน) และมีความเสี่ยงและผลตอบแทนแก่กิจการแตกต่างจากความเสี่ยงและผลตอบแทนของส่วนงานธุรกิจอื่น นอกจากนี้ ยังระบุถึงปัจจัยเพิ่มเติมที่ใช้จำแนกความแตกต่างของแต่ละส่วนงานธุรกิจ คือ (1) ลักษณะผลิตภัณฑ์หรือบริการ (2) ลักษณะของกระบวนการผลิต (3) ประเภทหรือกลุ่มของลูกค้า (4) วิธีการจัดจำหน่ายหรือให้บริการ และ(5) สภาพแวดล้อมทางกฎหมาย เช่น ธนาคาร บริษัทประกันภัย และกิจการด้านสาธารณสุขเป็นต้น

ส่วนงานภูมิศาสตร์ หรือที่มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมเรียกว่า ส่วนงานทางภูมิศาสตร์นั้น ในมาตรฐานฉบับเดิมระบุว่า เป็นส่วนประกอบของกิจการซึ่งดำเนินงานในแต่ละประเทศหรือกลุ่มของประเทศที่สามารถแบ่งได้อย่างชัดเจน ภายใต้พื้นที่ทางภูมิศาสตร์หนึ่ง ๆ ซึ่งมีความเหมาะสมในสภาพแวดล้อมของกิจการแต่ละแห่งนั้น

ส่วนในมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ได้กล่าวว่า เป็นส่วนประกอบของกิจการที่มีความแตกต่างอย่างชัดเจนในการทำหน้าที่จัดหาผลิตภัณฑ์หรือให้บริการ ภายใต้สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจหนึ่ง ซึ่งมีความเสี่ยงและผลตอบแทนต่างไปจากส่วนประกอบที่ดำเนินงานภายใต้สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจอื่น นอกจากนี้ยังมีปัจจัยเพิ่มเติมที่ใช้ระบุส่วนงานภูมิศาสตร์ ได้แก่ (1) สภาพการณ์ทางเศรษฐกิจและการเมืองที่คล้ายคลึงกัน (2) ความสัมพันธ์ของการดำเนินงานในเขตภูมิศาสตร์ที่แตกต่างกัน (3) ระยะห่างระหว่างการดำเนินงานในแต่ละแห่ง (4) ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องโดยเฉพาะกับการดำเนินงานในเขตภูมิศาสตร์นั้น (5) ข้อกำหนดที่ใช้ควบคุมปริวรรตเงินตรา และ (6) ความเสี่ยงจากสกุลเงินที่มีอยู่

รายได้ตามส่วนงาน หรือที่มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมเรียกว่า รายได้ของส่วนงานนั้น ในมาตรฐานฉบับเดิมหมายถึง รายได้ที่สามารถระบุได้โดยตรงกับส่วนงานหรือส่วนของรายได้ที่เกี่ยวข้องที่สามารถป็นส่วนให้แก่ส่วนงานตามเกณฑ์ที่เหมาะสม และเป็นรายการที่เกิดขึ้นกับบุคคลภายนอกกิจการและจากส่วนงานอื่นของกิจการเดียวกัน

ในขณะที่มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่นั้นระบุถึงลักษณะรายได้ที่ชัดเจนกว่า กล่าวคือ เป็นรายได้จากทั้งภายนอกและจากส่วนงานอื่นที่แสดงในงบกำไรขาดทุนของกิจการ ซึ่งเกี่ยวข้องกับส่วนงานโดยตรงหรือสามารถปันส่วนให้กับส่วนงานนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล รายได้ดังกล่าวไม่รวม (1) รายการพิเศษ (2) ดอกเบี้ยรับหรือเงินปันผล<sup>1</sup> (รวมดอกเบี้ยจากเงินให้กู้ยืมแก่ส่วนงานอื่น) (3) กำไรจากการขายเงินลงทุนหรือจากการได้ถอนหนี้<sup>2</sup> แต่รวม (1) ส่วนแบ่งกำไร(ขาดทุน)ในบริษัทร่วมซึ่งบันทึกบัญชีโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย เมื่อได้รวมส่วนแบ่งนั้นไว้ในรายได้รวมของกิจการแล้ว และ (2) ส่วนแบ่งรายได้ในกิจการร่วมค้า<sup>3</sup>

ค่าใช้จ่ายตามส่วนงาน หรือที่มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมเรียกว่า ค่าใช้จ่ายของส่วนงานนั้น มาตรฐานการบัญชีเดิม หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่สามารถระบุได้โดยตรงกับส่วนงานหรือส่วนของค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องที่สามารถปันส่วนให้แก่ส่วนงานตามเกณฑ์ที่เหมาะสม

ส่วนมาตรฐานฉบับใหม่ได้ให้คำนิยามไว้ว่า เป็นค่าใช้จ่ายทั้งภายนอกและจากส่วนงานอื่นที่เกิดจากกิจกรรมดำเนินงาน ซึ่งเกี่ยวข้องกับส่วนงานโดยตรงหรือสามารถปันส่วนให้กับส่วนงานได้อย่างสมเหตุสมผล ค่าใช้จ่ายตามส่วนงานที่กล่าวมาไม่รวม (1) รายการพิเศษ (2) ดอกเบี้ยจ่าย (รวมดอกเบี้ยเงินกู้จากส่วนงานอื่น)<sup>4</sup> (3) ขาดทุนจากการขายเงินลงทุนหรือการได้ถอนหนี้<sup>5</sup> (4) ส่วนแบ่งผลขาดทุนในบริษัทร่วมซึ่งบันทึกโดยวิธีส่วนได้เสีย (5) ภาษีเงินได้ (6) ค่าใช้จ่ายในการบริหารทั่วไป ค่าใช้จ่ายสำนักงานใหญ่ และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในระดับกิจการ<sup>6</sup> แต่ให้รวมส่วนแบ่งค่าใช้จ่ายในกิจการร่วมค้า<sup>7</sup>

ผลได้(เสีย)ตามส่วนงาน มาตรฐานฉบับเดิมไม่ได้กำหนดเป็นนิยาม แต่ได้กล่าวถึงผลการดำเนินงานของส่วนงานว่าเป็น ผลกำไรจากการดำเนินงานที่เกิดจากผลต่างระหว่างรายได้และค่าใช้จ่ายของส่วนงาน ซึ่งไม่รวม (1) ดอกเบี้ยรับ (2) ดอกเบี้ยจ่าย (ยกเว้นส่วนงานที่ประกอบธุรกิจทางการเงิน) (3) ภาษีเงินได้ (4) ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย และ (5) รายการพิเศษ

ส่วนมาตรฐานฉบับใหม่ได้กำหนดเป็นคำนิยาม ซึ่งหมายถึง รายได้ตามส่วนงานหักค่าใช้จ่ายตามส่วนงาน และต้องกำหนดขึ้นก่อนนำส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยมาปรับปรุง

<sup>1</sup> ยกเว้นเป็นส่วนงานที่ดำเนินงานด้านการเงินเป็นหลัก

<sup>2</sup> เช่นเคียวกัน

<sup>3</sup> บันทึกบัญชีโดยใช้วิธีรวมตามสัดส่วน ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46 เรื่อง รายงานทางการเงินเกี่ยวกับส่วนได้เสียในการร่วมค้า ข้อหน้าที่ 25

<sup>4</sup> ยกเว้นส่วนงานที่ดำเนินงานด้านการเงินเป็นหลัก ซึ่งดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายตามส่วนงานจะรายงานด้วยจำนวนสุทธิได้ก็ต่อเมื่อดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายนั้นมีการหักกลบกันในงบการเงินรวมหรืองบการเงินเฉพาะกิจการ

<sup>5</sup> ยกเว้นส่วนงานที่ดำเนินงานด้านการเงินเป็นหลัก

<sup>6</sup> ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในระดับกิจการแต่เป็นค่าใช้จ่ายที่กิจการจ่ายแทนให้กับส่วนงาน ถือเป็นส่วนค่าใช้จ่ายตามส่วนงานได้เมื่อค่าใช้จ่ายนั้นเกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจกรรมดำเนินงานของส่วนงาน และสามารถปันส่วนให้กับส่วนงานนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล

<sup>7</sup> บันทึกบัญชีโดยใช้วิธีรวมตามสัดส่วนตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46

สินทรัพย์ตามส่วนงาน มาตรฐานฉบับเดิมกล่าวถึงสินทรัพย์ถาวรของส่วนงานว่า เป็นสินทรัพย์ทั้งที่มีตัวตนและไม่มีตัวตนที่สามารถระบุได้กับส่วนงานนั้นๆ และให้ปันส่วนสินทรัพย์ร่วมระหว่างสองส่วนงานขึ้นไปโดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผล

ในขณะที่มาตรฐานฉบับใหม่ หมายถึง สินทรัพย์ทั้งที่มีตัวตนและไม่มีตัวตนซึ่งส่วนงานใช้ประโยชน์ในการดำเนินงาน และเกี่ยวข้องกับส่วนงานโดยตรงหรือสามารถปันส่วนให้กับส่วนงานได้อย่างสมเหตุสมผล ซึ่งสินทรัพย์ตามส่วนงานนี้ไม่รวมภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี แต่รวมส่วนแบ่งสินทรัพย์ดำเนินงานในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน<sup>9</sup> และเงินลงทุนซึ่งบันทึกโดยใช้วิธีส่วนได้เสียได้เมื่อเงินลงทุนนั้นรวมอยู่ในรายได้ตามส่วนงานแล้ว

นอกจากนี้ สินทรัพย์ตามส่วนงานต้องกำหนดขึ้นหลังจากหักค่าเสื่อมราคาที่ได้แสดงในงบดุลของกิจการแล้ว เมื่อผลได้(เสีย)ตามส่วนงานนั้นได้รวมดอกเบี้ยรับหรือเงินปันผลแล้ว สินทรัพย์ตามส่วนงานก็ต้องรวมลูกหนี้ เงินกู้ยืม เงินลงทุน หรือสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้ซึ่งเกี่ยวข้องกับส่วนงานนั้นเช่นกัน

หนี้สินตามส่วนงาน มาตรฐานฉบับเดิมกล่าวถึงหนี้สินไว้เพียงว่า จะไม่ปันส่วนรายการหนี้สินให้กับส่วนงานเพราะถือว่าเกี่ยวกับกิจการโดยรวม หรือเป็นรายการที่เกี่ยวกับกิจกรรมจัดหาเงินมากกว่ากิจกรรมดำเนินงาน นั่นคือ มาตรฐานฉบับเดิมไม่ได้กำหนดให้เปิดเผยหนี้สิน

ในขณะที่มาตรฐานฉบับใหม่กำหนดเป็นคำนิยาม หมายถึง หนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงาน และเกี่ยวข้องกับส่วนงานโดยตรงหรือสามารถปันส่วนได้อย่างสมเหตุสมผล หนี้สินตามส่วนงานนี้ให้รวมถึงส่วนแบ่งหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน<sup>10</sup> แต่ไม่รวมหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี เงินกู้ยืมหรือหนี้สินจากสัญญาเช่าทางการเงิน และถ้าผลได้(เสีย)ตามส่วนงานรวมดอกเบี้ยจ่ายไว้แล้ว หนี้สินตามส่วนงานก็ต้องรวมหนี้สินที่ทำให้เกิดดอกเบี้ยจ่ายด้วย

นอกจากนี้ มาตรฐานฉบับใหม่ยังกล่าวถึงกรณีของการรวมธุรกิจแบบการซื้อว่า ให้วัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินตามส่วนงาน โดยให้รวมจำนวนที่ใช้ปรับปรุงราคาตามบัญชีในอดีตของกิจการที่ถูกซื้อ และถ้ามีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ ก็ให้กิจการวัดมูลค่าสินทรัพย์ตามส่วนงานตามราคาที่ตีใหม่นั้น

จะเห็นได้ว่า มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ให้ความหมายของคำศัพท์ได้ละเอียดและชัดเจนกว่ามาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม สำหรับนโยบายการบัญชีตามส่วนงานและส่วนงานที่เสนอรายงานจะเปรียบเทียบในหัวข้อถัดไป

<sup>9</sup> ได้แก่ สินทรัพย์ที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปของกิจการ หรือ สินทรัพย์ที่ตั้งแต่สองส่วนงานขึ้นไปใช้ร่วมกันและสามารถปันส่วนให้กับแต่ละส่วนงานได้อย่างสมเหตุสมผล และรวมค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับส่วนงานโดยตรงหรือสามารถปันส่วนให้กับส่วนงานได้อย่างสมเหตุสมผล (คำตัดจำหน่ายและค่าความนิยมนั้นต้องรวมกับค่าใช้จ่ายตามส่วนงานเดียวกัน)

<sup>9</sup> ตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46

<sup>10</sup> เช่นเดียวกัน

## การกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงาน

สำหรับการกำหนดส่วนงานที่จะนำเสนอให้แก่บุคคลภายนอก จะพิจารณาเปรียบเทียบข้อกำหนดจากทั้งสองมาตรฐานตามลำดับหัวข้อต่อไปนี้

### 1. ส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์

มาตรฐานฉบับเดิมระบุว่า การกำหนดส่วนงานทางธุรกิจหรือส่วนงานทางภูมิศาสตร์นั้นสามารถพิจารณาได้หลายทาง ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจและเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหาร ซึ่งมักพิจารณาถึงลักษณะที่เหมือนและต่างกันของผลิตภัณฑ์และของกิจกรรม ความสามารถในการทำกำไร ความเสี่ยงและการเจริญเติบโตของผลิตภัณฑ์และกิจกรรมในด้านการดำเนินงาน พื้นที่การปฏิบัติงาน พื้นที่ทางการตลาด และความสำคัญของความสัมพันธ์ของพื้นที่ทั้งสองที่มีต่อกิจการโดยรวม ข้อบังคับ ข้อกำหนดพิเศษลักษณะเฉพาะของธุรกิจ และแนะนำให้จัดส่วนงานโดยใช้การแบ่งส่วนองค์การของฝ่ายบริหาร แต่ถ้าไม่ได้จัดส่วนงานตามการแบ่งส่วนองค์การของฝ่ายบริหารก็อาจต้องจัดจำแนกข้อมูลใหม่

นอกจากนี้ ยังกล่าวถึงส่วนงานทางธุรกิจว่าอาจนำเสนอตามกลุ่มของผลิตภัณฑ์และบริการหรือตามประเภทของลูกค้า และส่วนงานทางภูมิศาสตร์อาจนำเสนอตามเกณฑ์ที่ตั้งและ/หรือตามเกณฑ์ของตลาด และกล่าวถึงการให้การดำเนินงานภายในประเทศเป็นส่วนงานภูมิศาสตร์หนึ่งแห่งและให้เปิดเผยการขายภายในประเทศแยกกับการขายในต่างประเทศ

สำหรับมาตรฐานฉบับใหม่นั้น ให้กำหนดส่วนงานโดยใช้โครงสร้างองค์การ โครงสร้างการจัดการภายใน และระบบการรายงานทางการเงินภายในของกิจการ เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาความเสี่ยงและผลตอบแทนของส่วนงานที่มีต่อกิจการตามคำนิยาม<sup>11</sup> ส่วนงานดังกล่าวได้แก่ ส่วนงานธุรกิจ และส่วนงานภูมิศาสตร์ตามสถานที่ตั้งของสินทรัพย์(จุดกำเนิดการขาย)หรือตามสถานที่ตั้งของตลาดหรือลูกค้า(จุดสิ้นสุดของการขาย) ซึ่งต้องเป็นส่วนงานเดียวกับที่ใช้รายงานภายในต่อคณะกรรมการและผู้บริหารสูงสุดซึ่งใช้ประเมินผลการดำเนินงานและจัดสรรทรัพยากรในอนาคต

อย่างไรก็ตาม ถ้าโครงสร้างการบริหารองค์การ และระบบการรายงานทางการเงินภายในที่รายงานต่อคณะกรรมการและผู้บริหารสูงสุด ไม่ได้กำหนดตามประเภทของผลิตภัณฑ์หรือบริการ (กลุ่มผลิตภัณฑ์หรือบริการ) และเขตภูมิศาสตร์ คณะกรรมการและผู้บริหารสูงสุดของกิจการนั้นต้องกำหนดส่วนงานจากปัจจัยตามคำนิยามของส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์ ซึ่งส่วนงานที่ได้นี้จะไม่เหมือนกับส่วนงานที่ใช้รายงานภายใน

นอกจากนี้ เมื่อสามารถกำหนดตามปัจจัยในนิยามแล้ว ยังเหลือส่วนงานที่ใช้รายงานภายในซึ่งไม่สามารถถือเป็นส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ได้ ก็ให้พิจารณาระดับที่ต่ำลงไป

<sup>11</sup> อย่างไรก็ตาม ก็คือ ต้องอาศัยดุลยพินิจของผู้บริหารซึ่งต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของมาตรฐาน และลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน (ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้และเปรียบเทียบกันได้)

ของส่วนงานนั้นเพื่อกำหนดให้เป็นส่วนงานที่ใช้จ่ายรายจ่ายภายนอก ทั้งนี้ ส่วนงานที่เป็นไปตามค่านิยามแล้วจะไม่สามารถแยกให้เป็นส่วนงานย่อยได้อีก

## 2. รูปแบบการรายงานตามส่วนงาน

มาตรฐานฉบับเดิมระบุว่าให้นำเสนอข้อมูลของส่วนงานนั้น ถ้ามีการดำเนินงานทั้งส่วนงานทางธุรกิจและส่วนงานทางภูมิศาสตร์ก็ให้เสนอข้อมูลทั้งสองส่วนงานพร้อมกัน นั่นคือ ให้กิจการรายงานข้อมูลตามส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์อย่างเดียวกัน

ในขณะที่มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่นั้น กำหนดให้กิจการแบ่งการรายงานข้อมูลตามส่วนงานเป็นรูปแบบหลักและรูปแบบรอง โดยให้ส่วนงานหลักรายงานตามรูปแบบหลัก และส่วนงานรองรายงานตามรูปแบบรอง

ส่วนงานที่จะเสนอรายงานภายนอกนี้ ได้แก่ ส่วนงานธุรกิจ ส่วนงานภูมิศาสตร์ตามสถานที่ตั้งของสินทรัพย์หรือตามสถานที่ตั้งของตลาดหรือลูกค้า ซึ่งมีความเสี่ยงและผลตอบแทนให้กับกิจการต่างกัน ดังนั้น มาตรฐานฉบับใหม่กำหนดให้ส่วนงานที่มีความเสี่ยงและผลตอบแทนแก่กิจการมากกว่าเป็นส่วนงานหลัก และให้ส่วนงานที่เหลือเป็นส่วนงานรอง

กล่าวคือ เมื่อผลิตภัณฑ์หรือบริการที่แตกต่างกันมีความเสี่ยงและผลตอบแทนต่อกิจการมากกว่าการดำเนินงานในเขตภูมิศาสตร์ที่แตกต่างกัน ก็ให้เป็นส่วนงานธุรกิจเป็นส่วนงานหลักแล้ว ให้ส่วนงานภูมิศาสตร์เป็นส่วนงานรอง และเมื่อการดำเนินงานในเขตภูมิศาสตร์ที่ต่างกัน มีความเสี่ยงและผลตอบแทนต่อกิจการมากกว่าผลิตภัณฑ์หรือบริการที่แตกต่างกัน ก็ให้ส่วนงานภูมิศาสตร์เป็นส่วนงานหลักแล้วให้ส่วนงานธุรกิจเป็นส่วนงานรอง

อย่างไรก็ตาม กรณีที่ส่วนงานธุรกิจมีความเสี่ยงและผลตอบแทนของกิจการเท่ากับส่วนงานภูมิศาสตร์ กิจการต้องรายงานโดยใช้ส่วนงานธุรกิจเป็นส่วนงานหลัก และให้ส่วนงานภูมิศาสตร์เป็นส่วนงานรอง<sup>12</sup>

นอกจากนี้ ถ้าโครงสร้างองค์การ โครงสร้างการจัดการภายในและระบบการรายงานทางการเงินภายในที่เสนอต่อคณะกรรมการและผู้บริหารสูงสุดของกิจการ ไม่ได้กำหนดตามประเภทของผลิตภัณฑ์หรือบริการ( กลุ่มของผลิตภัณฑ์หรือบริการที่เกี่ยวข้อง) และเขตภูมิศาสตร์ ก็ให้คณะกรรมการและผู้บริหารสูงสุดเป็นผู้เลือกส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ ที่มีความเสี่ยงและผลตอบแทนของส่วนงานสัมพันธ์กับกิจการมากกว่าเป็นส่วนงานหลัก และให้อีกส่วนงานเป็นส่วนงานรอง

<sup>12</sup> อย่างไรก็ตาม ถ้ากิจการมีโครงสร้างการบริหารและรายงานทางการเงินภายในแบบสองทิศทาง มาตรฐานฉบับใหม่ก็อนุญาตให้นำเสนอส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์เป็นส่วนงานหลักในเวลาเดียวกัน เพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน

### 3. ส่วนงานที่เสนอรายงาน<sup>13</sup>

มาตรฐานฉบับเดิมระบุว่าส่วนงานทางธุรกิจหรือส่วนงานทางภูมิศาสตร์ใดๆ จะถือเป็นส่วนงานที่เสนอรายงานให้กับบุคคลภายนอกได้ ก็ต่อเมื่อส่วนงานนั้นมีระดับของรายได้ กำไร สิ้นทรัพย์ หรือการจ้างงานที่มีความสำคัญต่อประเทศ ซึ่งระดับดังกล่าวไม่ได้กำหนดชัดเจนว่ามีปริมาณเท่าใด<sup>14</sup>

ส่วนมาตรฐานฉบับใหม่ ได้กำหนดให้ส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์(ตามที่ตั้งของ สิ้นทรัพย์หรือลูกค้า)จะเป็นส่วนงานที่เสนอรายงานต่อบุคคลภายนอกได้ ก็ต่อเมื่อรายได้ส่วนใหญ่ของส่วนงานนั้นมาจากภายนอกและเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

- 1) มีรายได้รวมจากทั้งภายนอกและระหว่างส่วนงาน ตั้งแต่ร้อยละ 10 ขึ้นไปของรายได้ทุกส่วนงานรวมกัน หรือ
- 2) มีผลได้(เสีย) ตั้งแต่ร้อยละ 10 ขึ้นไปของกำไรรวมหรือขาดทุนรวมทุกส่วนงานที่มากกว่า หรือ
- 3) มีสินทรัพย์ตั้งแต่ร้อยละ 10 ขึ้นไปของสินทรัพย์รวมทุกส่วนงาน

นอกจากนี้ ยังกล่าวถึงกรณีที่ส่วนงานซึ่งใช้รายงานภายในนั้น มีรายได้ ผลได้(เสีย) และสินทรัพย์ต่ำกว่าระดับที่กำหนดไว้ ซึ่งกิจการอาจกำหนดให้

- 1) นำส่วนงานนั้นเสนอเป็นส่วนงานที่เสนอรายงานได้โดยไม่คำนึงถึงขนาด หรือ
- 2) นำส่วนงานนั้นๆ ไปรวมเป็นรายการกระทบยอด หรือ
- 3) นำส่วนงานนั้นไปรวมกับส่วนงานอื่นที่คล้ายคลึงกันและมีรายได้ ผลได้(เสีย) และสินทรัพย์ต่ำกว่าระดับที่กำหนดไว้เหมือนกันรวมกันเป็นส่วนงานที่เสนอรายงาน<sup>15</sup>

เมื่อรวมรายได้จากภายนอกของทุกส่วนงานที่เสนอรายงานแล้ว ยังไม่ถึงร้อยละ 75 ของรายได้ในงบการเงินรวมของกิจการ กิจการต้องพิจารณาส่วนงานที่เสนอรายงานเพิ่มเติมจนกระทั่งรายได้ทุกส่วนงานรวมกัน ได้อย่างน้อยร้อยละ 75 ของรายได้ในงบการเงินรวม

มาตรฐานฉบับใหม่ยังสนับสนุนให้กิจการสามารถเปิดเผยข้อมูลการดำเนินงานตามแนวคิด ออกเป็นส่วนงานที่แยกจากกัน ได้โดยสมัครใจ พร้อมทั้งอธิบายและเปิดเผยการตั้งราคาโอนระหว่างส่วนงานให้เหมาะสม แต่ถ้ากิจการไม่ต้องการเปิดเผยข้อมูลของส่วนงานตามแนวคิดให้แก่บุคคล

<sup>13</sup> หมายถึง ส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ที่ต้องเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานตามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 10 กำหนด

<sup>14</sup> เพียงแต่เสนอแนวทางว่า ส่วนงานหนึ่งๆ จะมีความสำคัญเพียงพอที่จะนำเสนอแยกต่างหาก เมื่อมีระดับรายได้ กำไรและสินทรัพย์ในอัตราร้อยละ 10 ของรายได้รวม หรือของกำไรจากการดำเนินงานรวม หรือของสินทรัพย์รวม ตามลำดับ

<sup>15</sup> การรวมส่วนงานใดๆ ตั้งแต่สองส่วนงานขึ้นไปจะทำให้ได้ก็ต่อเมื่อ ส่วนงานเหล่านั้น มีผลการดำเนินงานทางการเงินในระยะยาวที่คล้ายคลึงกัน และมีปัจจัยส่วนใหญ่อันตามค่านิยมของส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์เหมือนกัน



ภายนอก ก็ให้รวมส่วนงานที่ขายและส่วนงานที่ซื้อให้เป็นส่วนงานเดียวกัน หรือถ้าทำไม่ได้ก็ให้นำส่วนงานตามแนวคิดนั้น ไปรวมกับรายการกระทบยอด

สำหรับส่วนงานใดๆ ที่เคยเสนอรายงานไว้ในงวดก่อนแต่ในงวดปัจจุบันไม่เข้าเงื่อนไขร้อยละ 10 กิจการสามารถรายงานส่วนงานนั้นเป็นส่วนงานที่เสนอรายงานได้เช่นเดิม ทั้งนี้ก็ขึ้นอยู่กับฝ่ายบริหารที่จะพิจารณาว่าส่วนงานนั้นยังคงมีความสำคัญอยู่หรือไม่

สำหรับส่วนงานที่เสนอรายงานใด ๆ ที่เพิ่งรายงานในงวดปัจจุบันเพราะเข้าเงื่อนไขร้อยละ 10 ข้อมูลตามส่วนงานในงวดก่อนที่ได้แสดงไว้เพื่อการเปรียบเทียบ ควรจะปรับย้อนหลังให้เป็นเป็นส่วนงานที่เสนอรายงานเช่นกัน แม้ว่าส่วนงานนั้นจะไม่เข้าเงื่อนไขร้อยละ 10 ก็ตาม

จะเห็นได้ว่า มาตรฐานฉบับเดิมมีเนื้อหาโดยรวมคล้ายกับมาตรฐานฉบับใหม่ แต่ภาษาที่ใช้ นุ่มนวลจึงไม่ถึงเป็นข้อกำหนดที่กิจการจะต้องปฏิบัติตาม ดังนั้น การกำหนดส่วนงานจึงขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารเท่านั้น

ในขณะที่มาตรฐานฉบับใหม่กำหนดส่วนงานได้ชัดเจน คือ กำหนดให้กิจการต้องใช้โครงสร้างการบริหารองค์การและระบบการรายงานทางการเงินภายในของกิจการ หรือปัจจัยตามค่านิยมเป็นหลักในการกำหนดส่วนงาน รวมทั้งมีข้อกำหนดในการแบ่งการรายงานข้อมูลตามส่วนงานอย่างชัดเจน และกำหนดระดับของส่วนงานที่เสนอรายงานไว้ที่ร้อยละ 10

### นโยบายการบัญชีตามส่วนงาน

มาตรฐานฉบับเดิมไม่ได้กล่าวถึงการนำนโยบายการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน หรือ งบการเงินรวมมาจัดทำข้อมูลตามส่วนงาน

ส่วนมาตรฐานฉบับใหม่ระบุว่า นโยบายการบัญชีที่ใช้กับส่วนงานที่เสนอรายงานต้องเป็นนโยบายการบัญชีเดียวกันกับที่กิจการหรือกลุ่มกิจการ ใช้จัดทำและนำเสนองบการเงินหรืองบการเงินรวม ซึ่งไม่ได้หมายความว่าส่วนงานนั้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหากจากกิจการ

อย่างไรก็ตาม ก็เปิดโอกาสให้กิจการใช้นโยบายการบัญชีที่ต่างจากงบการเงินหรืองบการเงินรวมได้ เมื่อข้อมูลนั้นใช้รายงานภายในต่อคณะกรรมการและผู้บริหารสูงสุดเพื่อการตัดสินใจเกี่ยวกับการปันส่วนทรัพยากรและประเมินผลการดำเนินงานของส่วนงาน และมีการอธิบายเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่านั้นอย่างชัดเจน<sup>16</sup>

<sup>16</sup> เรียกว่า นโยบายการบัญชีเฉพาะส่วนงาน ซึ่งเกี่ยวข้องกับการรายงานตามส่วนงานโดยตรง ได้แก่ การกำหนดส่วนงาน วิธีที่ใช้ในการตั้งราคาโอนระหว่างส่วนงาน และเกณฑ์ในการปันส่วนรายได้และค่าใช้จ่ายให้กับส่วนงาน

สำหรับการปันส่วนรายการ มาตรฐานฉบับเดิมกล่าวถึงเฉพาะการปันส่วนรายได้ ค่าใช้จ่าย และสินทรัพย์ทั้งที่เกี่ยวข้องและไม่เกี่ยวข้องกับส่วนงาน โดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผล หรืออาจไม่ปันส่วนก็ได้หากกิจการเห็นว่าไม่มีประโยชน์

ในขณะที่มาตรฐานฉบับใหม่กล่าวถึงวิธีการปันส่วนสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายให้กับส่วนงานว่าขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการ เช่น ลักษณะของรายการที่จะปันส่วน กิจกรรมของส่วนงาน และความเป็นเอกเทศของส่วนงาน ซึ่งกิจการต้องไม่ใช่เกณฑ์ที่กำหนดขึ้นตามอำเภอใจหรือเข้าใจยาก นอกจากนี้ รายได้ตามส่วนงาน ค่าใช้จ่ายตามส่วนงาน สินทรัพย์และหนี้สินตามส่วนงานตามค่านิยามนั้นมีความเกี่ยวข้องกัน การปันส่วนรายการดังกล่าวให้กับส่วนงานควรต้องสอดคล้องกัน ดังนั้น กิจการจะปันส่วนสินทรัพย์ให้กับส่วนงานที่ใช้สินทรัพย์ร่วมกันได้ ก็ต่อเมื่อกิจการปันส่วนรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์นั้นให้กับส่วนงานนั้นแล้ว

จะเห็นได้ว่า มาตรฐานฉบับใหม่กำหนดให้กิจการใช้นโยบายการบัญชีเดียวกับที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินรวมมาจัดข้อมูลตามส่วนงานในขณะที่มาตรฐานฉบับเดิมไม่ได้กล่าวถึง และการปันส่วนรายการ มาตรฐานฉบับใหม่ให้กิจการต้องคำนึงถึงระบบการรายงานทางการเงินภายใน และต้องปันส่วนรายการแบบสมมาตร ซึ่งทำให้กิจการสามารถระบุรายการต่างๆ เข้าเป็นส่วนหนึ่งของส่วนงานที่เสนอรายงานได้สมเหตุสมผลขึ้น

### การเปิดเผยข้อมูล

มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมกำหนดให้เปิดเผยกิจกรรมต่าง ๆ ของแต่ละส่วนงานธุรกิจ และส่วนประกอบของแต่ละส่วนงานทางภูมิศาสตร์ที่น่าเสนอ และเปิดเผยข้อมูลทางการเงินดังต่อไปนี้ให้แต่ละส่วนงานทางธุรกิจและส่วนงานทางภูมิศาสตร์

- 1) รายได้จากภายนอก และรายได้จากส่วนงานอื่นของกิจการเดียวกัน
- 2) ผลการดำเนินงานของส่วนงาน
- 3) สินทรัพย์ถาวรของส่วนงาน(จำนวนเงินหรือร้อยละต่อสินทรัพย์รวม) และ
- 4) เกณฑ์การตั้งราคาโอนระหว่างส่วนงาน

นอกจากนี้ อาจเปิดเผยข้อมูลอื่นที่เป็นประโยชน์ เช่น รายได้จากเงินลงทุนของแต่ละส่วนงานที่บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย สิทธิส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย รายการพิเศษ ค่าเสื่อมราคา ค่าเสื่อมสิ้น ค่าสูญสิ้น ยอดตัดบัญชี ค่าวิจัยและพัฒนา ค่าใช้จ่ายฝ่ายทุนของแต่ละส่วนงานที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีนั้น รวมถึงข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเลขเช่น จำนวนพนักงานของแต่ละส่วนงานที่น่าเสนอ

อย่างไรก็ตาม มาตรฐานฉบับเดิมยอมให้กิจการงดเปิดเผยข้อมูลของส่วนงานบางอย่างซึ่งถ้าเปิดเผยไปแล้วอาจทำให้เกิดความเสียหายแก่กิจการ

สำหรับการกระหายยอดไม้ได้ระบุชี้ว่าให้กระทบรายการใดและอย่างไร เพียงระบุว่า กิจกรรมควรแสดงการกระหายยอดระหว่างผลรวมของข้อมูลของแต่ละส่วนงานที่นำมารวมกันกับข้อมูลรวมทั้งหมดในงบการเงิน

ส่วนมาตรฐานฉบับใหม่กำหนดให้กิจการรายงานข้อมูลตามส่วนงาน โดยแบ่งเป็นรูปแบบหลักและรูปแบบรอง ดังต่อไปนี้

### ก. รูปแบบหลักของการรายงานตามส่วนงาน

กล่าวคือ การกำหนดให้ส่วนงานหลักรายงานตามรูปแบบหลัก โดยส่วนงานหลักอาจเป็นส่วนงานธุรกิจ หรือส่วนงานภูมิศาสตร์แยกตามสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ หรือส่วนงานภูมิศาสตร์แยกตามสถานที่ตั้งของลูกค้าก็ได้ ซึ่งกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในแต่ละส่วนงานที่เสนอรายงานนั้น คือ

- 1) รายได้ตามส่วนงาน โดยแยกเป็นรายได้จากภายนอกกับรายได้ระหว่างส่วนงาน<sup>17</sup>
- 2) ผลได้(เสีย)ตามส่วนงาน<sup>18</sup>
- 3) สินทรัพย์ตามส่วนงาน
- 4) หนี้สินตามส่วนงาน
- 5) รายจ่ายฝ่ายทุน(ใช้เกณฑ์คงค้าง)
- 6) ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย
- 7) ค่าใช้จ่ายที่มีใช้เงินสดที่เป็นสาระสำคัญ นอกจากค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย
- 8) ส่วนแบ่งกำไร(ขาดทุน)สุทธิและเงินลงทุนในบริษัทร่วมทุกบริษัทที่บันทึกโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย

- 9) ขาดทุนจากการค้ำยค่าที่กิจการรับรู้และกลับบัญชีในระหว่างงวด<sup>19</sup>

นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ ยังสนับสนุนให้กิจการเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้ซึ่งจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจแต่ละส่วนงานที่เสนอรายงานได้ดียิ่งขึ้น

- 10) ลักษณะและจำนวนรายได้หรือค่าใช้จ่ายตามส่วนงาน<sup>20</sup>

11) กระแสเงินสดตามส่วนงาน และรายได้ที่ไม่ใช่เงินสดที่มีสาระสำคัญซึ่งรวมอยู่ในรายได้ตามส่วนงานและการวัดผลได้(เสีย)ตามส่วนงาน<sup>21</sup>

<sup>17</sup> กิจการต้องวัดมูลค่ารายได้ระหว่างส่วนงานโดยใช้ราคาที่เป็นจริง

<sup>18</sup> สนับสนุนให้เปิดเผยกำไรขั้นต้นจากการขาย หรือกำไร(ขาด ทุน)จากการดำเนินงานตามปกติก่อนหรือหลังภาษีเงินได้ หรือกำไร(ขาดทุน)สุทธิ เพิ่มเติมจากผลได้(เสีย)ตามส่วนงาน ( ถ้าหากสามารถวัดได้โดยไม่ใช้วิธีบันทึบบัญชีที่กำหนดขึ้นตามอำเภอใจ และต้องอธิบายเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดนั้นต่างจากเกณฑ์ที่ใช้ในงบการเงินรวม )

<sup>19</sup> ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การค้ำยค่าของสินทรัพย์ ย่อหน้า 116

<sup>20</sup> ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 เรื่อง กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญ และการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี ย่อหน้า 19 และ 20 ซึ่งไม่ถือเป็นรายการพิเศษ แต่จะช่วยประเมินความมีนัยสำคัญของรายการในระดับส่วนงาน

<sup>21</sup> เช่นเดียวกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 25 เรื่อง งบกระแสเงินสด ย่อหน้า 49, 51 และเมื่อกิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกระแสเงินสดของส่วนงานแล้วก็ไม่จำเป็นต้องเปิดเผยค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย และค่าใช้จ่ายที่มีใช้เงินสดอีก

สำหรับการกระทบบยอด กิจการต้องแสดงการกระทบบยอดระหว่างข้อมูลที่เปิดเผยในแต่ละ ส่วนงานที่เสนอรายงานกับข้อมูลในงบการเงินหรืองบการเงินรวม รวมทั้งรายการดังต่อไปนี้

- 1) รายได้ตามส่วนงานกระทบบยอดกับรายได้รวมของกิจการ พร้อมทั้งเปิดเผยรายได้รวมของกิจการจากภายนอกที่ไม่เป็นรายได้ของส่วนงานใดส่วนงานหนึ่ง
- 2) ผลได้(เสีย)ตามส่วนงานกระทบบยอดกับกำไร(ขาดทุน)สุทธิของกิจการ โดยเริ่มกระทบบยอดจากกำไร(ขาดทุน)จากการดำเนินงาน และสิ้นสุดที่กำไร(ขาดทุน)สุทธิ
- 3) สินทรัพย์ตามส่วนงานกระทบบยอดกับสินทรัพย์ของกิจการ
- 4) หนี้สินตามส่วนงานกระทบบยอดกับหนี้สินของกิจการ

#### ข. รูปแบบรองของการรายงานตามส่วนงาน

รูปแบบรองของการรายงานตามมาตรฐานฉบับใหม่นี้ขึ้นอยู่กับว่า รูปแบบหลักของการรายงานข้อมูลตามส่วนงานของกิจการคือส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์(ตามที่ตั้งของสินทรัพย์หรือลูกค้า) ดังนั้น การรายงานข้อมูลในส่วนงานรอง กิจการต้องพิจารณาตามกรณีต่อไปนี้

เมื่อส่วนงานธุรกิจเป็นส่วนงานหลัก

หลังจากที่กิจการได้เลือกรายงานข้อมูลของส่วนงานธุรกิจตามรูปแบบหลักแล้ว ส่วนงานรองก็คือส่วนงานภูมิศาสตร์ซึ่งข้อมูลที่กิจการต้องเปิดเผยในแต่ละส่วนงานมีดังนี้

- 1) รายได้จากภายนอก โดยแยกตามสถานที่ตั้งของลูกค้า (มีรายได้อย่างน้อยร้อยละ 10 ของรายได้รวมจากภายนอก)
- 2) สินทรัพย์ โดยแยกตามสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ (มีสินทรัพย์อย่างน้อยร้อยละ 10 ของสินทรัพย์รวมทุกส่วนงานภูมิศาสตร์)
- 3) รายจ่ายฝ่ายทุนแยก โดยแยกตามสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ( มีสินทรัพย์อย่างน้อยร้อยละ 10 ของสินทรัพย์รวมทุกส่วนงานภูมิศาสตร์)

เมื่อส่วนงานภูมิศาสตร์เป็นส่วนงานหลัก

เมื่อกิจการได้รายงานส่วนงานภูมิศาสตร์ตามรูปแบบหลักแล้ว ส่วนงานที่เหลือคือส่วนงานธุรกิจ จึงต้องเปิดเผยข้อมูลในส่วนงานธุรกิจดังต่อไปนี้<sup>22</sup>

- 1) รายได้จากภายนอก
- 2) สินทรัพย์
- 3) รายจ่ายฝ่ายทุน

<sup>22</sup> ส่วนงานธุรกิจนั้นต้องมีรายได้จากภายนอกอย่างน้อยร้อยละ 10 ของรายได้รวมจากภายนอก หรือมีสินทรัพย์ตามส่วนงานอย่างน้อยร้อยละ 10 ของสินทรัพย์รวมทุกส่วนงานธุรกิจ

นอกจากนี้ ยังต้องพิจารณาเพิ่มเติมอีกว่าส่วนงานภูมิศาสตร์ที่รายงานในรูปแบบหลักนั้น กำหนดจากสถานที่ตั้งของสินทรัพย์หรือสถานที่ตั้งของลูกค้า กล่าวคือ

ส่วนงานภูมิศาสตร์ตามสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ให้เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานภูมิศาสตร์

- รายได้จากภายนอก ตามสถานที่ตั้งของลูกค้า<sup>23</sup>

ส่วนงานภูมิศาสตร์ตามสถานที่ตั้งของลูกค้า กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้<sup>24</sup>

- สินทรัพย์ ตามสถานที่ตั้งของสินทรัพย์
- รายจ่ายฝ่ายทุน ตามสถานที่ตั้งของสินทรัพย์

#### ค. การเปิดเผยข้อมูลอื่นตามส่วนงาน

มาตรฐานฉบับเดิมกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลง

- 1) ส่วนงานที่เสนอรายงาน
- 2) วิธีการบัญชีที่ใช้ในการนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับส่วนงานซึ่งมีผลกระทบอย่างสำคัญ

ต่อข้อมูลของส่วนงาน

พร้อมทั้งอธิบายลักษณะและเหตุผลของการเปลี่ยนแปลง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงที่เป็นจำนวนเงิน(ถ้าสามารถกำหนดได้อย่างเหมาะสม)

สำหรับมาตรฐานฉบับใหม่ กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมดังต่อไปนี้

1) รายได้ตามส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ โดยให้แยกเป็นรายได้จากภายนอกและรายได้ระหว่างส่วนงาน เมื่อรายได้ส่วนใหญ่ของส่วนงานนั้นเป็นรายได้ระหว่างส่วนงาน แต่มีรายได้จากภายนอกอย่างน้อยร้อยละ 10 ของรายได้รวมจากภายนอก (พร้อมเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับรายได้นั้น)

2) เกณฑ์การตั้งราคาโอนระหว่างส่วนงานและการเปลี่ยนแปลงของเกณฑ์ที่ใช้ ( ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ต้องปรับย้อนหลังข้อมูลตามส่วนงาน ในอดีต)

3) เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีซึ่งมีผลกระทบต่อส่วนงาน กิจการต้องเปิดเผย (1) การปรับย้อนหลังข้อมูลของงวดก่อน (2) ลักษณะและเหตุผลของการเปลี่ยนแปลง (3) รายละเอียดเกี่ยวกับการปรับย้อนหลังหรือเหตุผลที่ไม่สามารถปรับย้อนหลังได้<sup>25</sup> (4) ผลกระทบทางการเงินที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงหากสามารถกำหนดได้อย่างสมเหตุสมผล

<sup>23</sup> มีรายได้จากภายนอกอย่างน้อยร้อยละ 10 ของรายได้รวมจากภายนอก

<sup>24</sup> มีรายได้จากภายนอกอย่างน้อยร้อยละ 10 ของรายได้ที่แสดงในงบการเงินหรืองบการเงินรวมของกิจการ หรือมีสินทรัพย์ตามส่วนงานอย่างน้อยร้อยละ 10 ของสินทรัพย์ที่แสดงในงบการเงินหรืองบการเงินรวมของกิจการ

<sup>25</sup> ถ้าไม่สามารถปรับย้อนหลังได้ กิจการต้องรายงานข้อมูลตามส่วนงานโดยใช้ทั้งเกณฑ์เดิมและเกณฑ์ใหม่ในปีที่มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้น เพื่อให้ข้อมูลที่เปิดเผยสามารถเปรียบเทียบกันได้

4) ประเภทของผลิตภัณฑ์และบริการในแต่ละส่วนงานธุรกิจ และส่วนประกอบของแต่ละส่วนงานภูมิศาสตร์ทั้งส่วนงานหลักและส่วนงานรอง (ถ้าไม่ได้เปิดเผยไว้ในส่วนอื่นของงบการเงินหรือรายงานประจำปี)

นอกจากนี้ มาตรฐานฉบับใหม่ ยังกล่าวถึงการเปิดเผยผลกระทบที่มีต่อส่วนงานธุรกิจ (เช่น การเปลี่ยนแปลงในอุปสงค์ การเปลี่ยนแปลงราคาของวัสดุที่ใช้ในการผลิตหรือปัจจัยด้านการผลิตอื่น และการพัฒนาผลิตภัณฑ์และกระบวนการผลิตใหม่) ซึ่งจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบถึงกิจกรรมของส่วนงานธุรกิจนั้น ในทำนองเดียวกัน ก็ให้เปิดเผยผลกระทบที่มีต่อความเสี่ยงและผลตอบแทนของส่วนงานภูมิศาสตร์ (เช่น การเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางธุรกิจและทางการเมือง) ซึ่งทำให้ผู้ใช้งบการเงินทราบถึงส่วนประกอบของส่วนงานภูมิศาสตร์นั้นเช่นกัน

สำหรับส่วนงานใดๆ ที่เคยพิจารณาให้เป็นส่วนงานที่เสนอรายงานในงวดก่อนซึ่งต่อมาไม่ถึงระดับร้อยละ 10 ที่กำหนดไว้<sup>26</sup> กิจการก็ไม่จำเป็นต้องเปิดเผยส่วนงานที่เสนอรายงานแยกต่างหาก เพียงอธิบายเหตุผลว่าทำไมจึงไม่แสดงส่วนงานที่เคยรายงานในงวดก่อน

จะเห็นได้ว่า มาตรฐานฉบับเดิมกำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเท่ากันทั้งส่วนงานทางธุรกิจและส่วนงานทางภูมิศาสตร์ ในขณะที่มาตรฐานฉบับใหม่ซึ่งให้แบ่งการเปิดเผยตามรูปแบบหลักและรูปแบบรอง ซึ่งส่วนงานที่รายงานตามรูปแบบรองเปิดเผยข้อมูลน้อยกว่า

### การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ตั้งแต่ วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2537 จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2544 ในปีแรกที่ใช้ ถ้ามีข้อมูลไม่พร้อม ก็ไม่ต้องเสนอตัวเลขเปรียบเทียบ

ส่วนมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่เริ่มใช้กับงบการเงินตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นมา และต้องมีการปรับย้อนหลังข้อมูลตามส่วนงานของงวดก่อนเพื่อการเปรียบเทียบในปีที่เริ่มใช้มาตรฐาน(หากสามารถทำได้)

จะเห็นได้ว่า มาตรฐานฉบับเดิมมีข้อกำหนดไม่ชัดเจน เมื่อเปรียบเทียบกับข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับใหม่แล้ว จะทำให้การเปิดเผยข้อมูลของกิจการแตกต่างกันอย่างเห็นเป็นสาระสำคัญ

ในส่วนต่อไป จะเป็นตัวอย่างของงบการเงินของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ที่ใช้มาตรฐานเรื่องนี้ ทั้งในปีที่ปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับเดิมกับปีที่เริ่มนำมาตรฐานฉบับใหม่มาใช้ว่ามีการนำเสนอข้อมูลทางการเงินเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรบ้าง

<sup>26</sup> อาจเนื่องมาจากการลดลงของอุปสงค์ การเปลี่ยนแปลงกลยุทธ์ทางการบริหาร หรือการเปลี่ยนแปลงการดำเนินงานบางส่วนของส่วนงาน หรือการนำส่วนงานนั้นไปรวมกับส่วนงานอื่น

## ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานของบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย

ในขณะที่ทำการศึกษานี้ เป็นช่วงคาบเกี่ยวระหว่างการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีเรื่องการนำเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานฉบับเดิม (ฉบับที่ 24) กับการประกาศใช้มาตรฐานฉบับใหม่ (ฉบับที่ 50) นั่นคือ มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมยังคงบังคับใช้กับงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2544 ขณะเดียวกัน มาตรฐานฉบับใหม่ซึ่งเริ่มถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไปนั้น ก็เปิดโอกาสให้กิจการสามารถนำเสนอข้อมูลตามส่วนงานตามข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับใหม่ได้ก่อน ซึ่งกิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่มาตรฐานฉบับใหม่กำหนดไว้ทุกข้อ

จากผลศึกษาการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานในงบการเงินประจำปี 2544 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและตลาดหลักทรัพย์ใหม่รวม 387 บริษัท พบว่า มีบริษัทจดทะเบียนที่เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานทั้งหมด 198 บริษัท ในจำนวนนี้มีบริษัทที่เปิดเผยข้อมูลจำแนกตามส่วนงานตามมาตรฐานฉบับใหม่อยู่หนึ่งบริษัท คือ บริษัท เทเลคอมเอเชีย คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) หรือ TA ในกลุ่มธุรกิจสื่อสาร โดยเริ่มเปลี่ยนรูปแบบการนำเสนอในงบการเงินปี 2543 เป็นต้นมา<sup>27</sup>

ดังนั้น ผู้ทำการศึกษาจึงยกตัวอย่างรายงานทางการเงินของบริษัท เทเลคอมเอเชีย คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) ประจำปี พ.ศ. 2542 - 2544 มาทำการศึกษา เนื่องจากเห็นว่ามีเปลี่ยนแปลงอย่างเห็นได้ชัด ในการนำเสนอข้อมูลตามส่วนงานทั้งตามมาตรฐานฉบับเดิมและฉบับใหม่ กล่าวคือ ในปี 2542 กิจการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานฉบับเดิม และปี 2543 กับปี 2544 นำเสนอข้อมูลตามข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับใหม่ ในที่นี้จะศึกษาการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีตามลำดับหัวข้อดังต่อไปนี้<sup>28</sup>

- 1) ลักษณะการประกอบธุรกิจ
- 2) โครงสร้างรายได้ของบริษัท
- 3) รายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร
- 4) ข้อมูลที่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
  - ข้อมูลทั่วไป
  - ข้อมูลตามส่วนงาน

<sup>27</sup> ดูภาคผนวก ข - ตารางที่ 1, 7

<sup>28</sup> การพิจารณาการเปิดเผยข้อมูลตามหัวข้อข้างต้นเป็นเพียงตัวอย่างข้อมูล ซึ่งเลือกมาเพื่อศึกษาถึงลักษณะการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานของบริษัทในหมายเหตุประกอบงบการเงิน และความสอดคล้องกันระหว่างข้อมูลตามส่วนงานในหมายเหตุฯกับข้อมูลที่แสดงในส่วนอื่นของรายงานประจำปีที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีเรื่องการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานเท่านั้น ไม่ได้หมายความว่าข้อมูลส่วนอื่นในรายงานประจำปีไม่มีสาระสำคัญหรือไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจแต่อย่างใด

## ปี 2542

### 1. ลักษณะการประกอบธุรกิจและผลิตภัณฑ์<sup>29</sup>

คือ ดำเนินธุรกิจติดตั้งและให้บริการโทรศัพท์พื้นฐานใช้นอกสถานที่ (PCT) โดยมีกลยุทธ์ด้านการตลาดซึ่งแบ่งกลุ่มลูกค้าเป้าหมายออกเป็น 4 กลุ่ม ดังนี้ 1) Major Business Customer 2) Commercial Customers 3) Project Customers 4) Retail/Residential Customers

สำหรับกลยุทธ์ด้านการขายได้แบ่งส่วนการตลาดอย่างชัดเจนคือ Business Segmentation แบ่งกลุ่มลูกค้าออกเป็น 1) กลุ่มลูกค้าธุรกิจรายใหญ่ 2) กลุ่มลูกค้าทั่วไป 3) กลุ่มลูกค้าหน่วยงานรัฐบาลและรัฐวิสาหกิจ และ Consumer Segmentation แบ่งออกเป็น 1) พนักงานขายตรง และ 2) ศูนย์บริการและการขายผ่านโทรศัพท์

### 2. โครงสร้างรายได้ของบริษัท บริษัทย่อย<sup>30</sup>

รายได้ทั้งหมดของบริษัทมาจากรายได้ของบริษัทหลักและอีก 4 กลุ่มธุรกิจ在公司ย่อยต่างๆ คือ 1) ธุรกิจสนับสนุน 2) ธุรกิจวิศวกรรมก่อสร้าง 3) ธุรกิจเคเบิลทีวีและมัลติมีเดีย 4) ธุรกิจต่างประเทศ

### 3. รายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร<sup>31</sup>

บริษัทมีรายได้จากการดำเนินงานตามธุรกิจหลักจาก 1) โทรศัพท์พื้นฐานและบริการเสริม 2) โทรศัพท์พื้นฐานพกพา (PCT) 3) การให้บริการโครงข่ายมัลติมีเดีย 4) การให้บริการ Internet และ E-Commerce 5) งานวิศวกรรมและอุปกรณ์โทรคมนาคม และ 6) อื่นๆ

### 4. ข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน<sup>32</sup>

จากการเปิดเผยข้อมูลทั่วไปบริษัทฯ ให้บริการ 1) โทรศัพท์พื้นฐาน 2) บริการวงจรเช่าระบบดิจิทัล 3) บริการตู้สาขาต่อเข้าตรง 4) บริการโครงข่ายสื่อสารร่วมระบบดิจิทัล 5) บริการโทรศัพท์สาธารณะและบริการโทรศัพท์พื้นฐานใช้นอกสถานที่

ส่วนข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน บริษัทฯ นำเสนอเฉพาะข้อมูลตามส่วนงานทางธุรกิจ โดยแบ่งการเปิดเผยข้อมูลของส่วนงานเป็น 1) ส่วนงานสายธุรกิจการลงทุน 2) ส่วนงานสายธุรกิจโทรคมนาคม 3) ส่วนงานสายธุรกิจให้เช่าและบริการ นอกจากนี้ได้ระบุกิจกรรมของแต่ละส่วนงานธุรกิจและเปิดเผยข้อมูลในแต่ละส่วนงานทั้งสามตามที่มาตรฐานฉบับที่ 24 กำหนดไว้ คือ

<sup>29</sup> เทเลคอมเอเชีย., รายงานประจำปี 2542 ( กรุงเทพฯ : 2542), หน้า 12 - 14.

<sup>30</sup> สุภาคผนวก ค, หน้า 129.

<sup>31</sup> สุภาคผนวก ค, หน้า 130.

<sup>32</sup> สุภาคผนวก ค, หน้า 130-133.



- 1) รายได้ของส่วนงาน แยกแสดงรายได้ตามสัญญาร่วมงานฯ กับรายได้จากการขายและบริการ ไม่ใช่แยกแสดงระหว่างภายนอกกับส่วนงานอื่นเหมือนที่มีมาตรฐานกำหนด ซึ่งทำให้ไม่มีการเปิดเผยเกณฑ์ในการตั้งราคาโอนระหว่างส่วนงาน
- 2) กำไร(ขาดทุน)จากการดำเนินงานของส่วนงาน
- 3) สินทรัพย์ของส่วนงาน(ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์(สุทธิ))
- 4) การกระทบยอดรายการตามส่วนงานกับยอดรวมในงบการเงินรวม

จะเห็นได้ว่าข้อมูลที่เปิดเผยตามส่วนงานนั้นไม่ครบตามที่มาตรฐานกำหนดและเมื่อเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานกับการนำเสนอข้อมูลในหัวข้อที่ 1-3 (ลักษณะการประกอบธุรกิจและผลิตภัณฑ์ โครงสร้างรายได้ของบริษัทและบริษัทย่อย รายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร) ที่บริษัทได้แสดงไว้ในส่วนอื่นของรายงานประจำปี ส่วนงานที่เปิดเผยตามส่วนงานนี้ไม่สอดคล้องกับข้อมูลดังกล่าว

## ปี 2543

ต่อมาปี พ.ศ. 2543 บริษัท เทเลคอมเอเชีย คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) ได้เริ่มปรับปรุงการเสนอข้อมูลจำแนกตามส่วนงานให้เป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับใหม่ ดังคำกล่าวของกรรมการผู้จัดการใหญ่ มีข้อความตอนหนึ่งว่า “...เราได้ปรับปรุงระบบการบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานสากล ( International Accounting Standard) เพื่อเพิ่มความโปร่งใสและได้มาตรฐานสากล...”<sup>33</sup>

### 1. ลักษณะการประกอบธุรกิจ<sup>34</sup>

บริษัทฯมีผลิตภัณฑ์และบริการคือ

- 1) การให้บริการ โทรศัพท์พื้นฐานและบริการเสริม
- 2) การให้บริการ โทรศัพท์พื้นฐานพกพา (PCT)
- 3) การให้บริการส่งผ่านข้อมูล
- 4) การให้บริการ โครงข่ายมัลติมีเดีย
- 5) การให้บริการอินเทอร์เน็ตและอีคอมเมิร์ซ

ส่วนลักษณะลูกค้าและกลุ่มลูกค้าเป้าหมาย ได้จำแนกตามส่วนการตลาด (Segmentation) อย่างชัดเจน โดยแบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม คือ

- กลุ่มลูกค้าธุรกิจ (Business Segmentation) แบ่งออกเป็น (1) กลุ่มธุรกิจ

<sup>33</sup> บริษัท เทเลคอมเอเชีย คอร์ปอเรชั่น จำกัด(มหาชน), รายงานประจำปี 2543 (กรุงเทพฯ : 2543), 4.

<sup>34</sup> เล่มเดียวกัน, หน้า 21 – 27.

ธนาคารพาณิชย์ สถาบันการเงิน และธุรกิจการประกันภัย (2) กลุ่มธุรกิจพาณิชย์ทั่วไป (3) กลุ่มลูกค้าโครงการก่อสร้าง

- กลุ่มลูกค้าบุคคล(Consumer Segmentation) แบ่งออกเป็น (1) กลุ่มลูกค้าวัยรุ่น (2) กลุ่มลูกค้าแม่บ้านและครอบครัว (3) กลุ่มลูกค้านักธุรกิจและพนักงานบริษัททั่วไป และ (4) กลุ่มลูกค้าในที่อยู่อาศัยใหม่

นอกจากนี้ บริษัทฯ ได้แบ่งช่องทางการจำหน่าย (Channel) ออกเป็น 2 ส่วนคือ

- Business Channel แบ่งเป็น (1) กลุ่มลูกค้าทั่วไป (2) กลุ่มลูกค้าธนาคารพาณิชย์ สถาบันการเงิน และธุรกิจการประกันภัย (3) กลุ่มลูกค้าหน่วยงานรัฐบาลและหน่วยงานรัฐวิสาหกิจ และ (4) กลุ่มลูกค้าพาณิชย์ขนาดใหญ่
- Consumer Channel แบ่งเป็น (1) พนักงานขายตรง (2) ศูนย์บริการและการขายผ่านโทรศัพท์

## 2. โครงสร้างรายได้แยกตามประเภทธุรกิจ<sup>35</sup>

บริษัทฯ มีรายได้จากกลุ่มธุรกิจดังต่อไปนี้ (1) ธุรกิจโทรศัพท์พื้นฐาน (2) ธุรกิจโทรศัพท์พื้นฐานพกพา (3) ธุรกิจการให้บริการโครงข่ายมัลติมีเดีย (4) ธุรกิจการให้บริการส่งผ่านข้อมูล (5) ธุรกิจการให้บริการ Internet (6) ธุรกิจอื่นๆ

## 3. รายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร<sup>36</sup>

ย่อหน้าแรกได้ระบุชัดเจนว่า “...นับตั้งแต่ไตรมาสที่ 2 ของปีนี้ บริษัทได้นำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ( International Accounting Standard-IAS) มาใช้ ซึ่งจะทำให้บริษัทสามารถเปรียบเทียบผลการดำเนินงานกับบริษัทโทรคมนาคมอื่นๆ ในต่างประเทศได้ นอกจากนี้ ยังเป็นการเพิ่มความโปร่งใสในการเปิดเผยข้อมูล...”

จากรายงานฯ ทำให้ทราบว่า บริษัทมีการดำเนินงานในธุรกิจหลัก 5 กลุ่ม ได้แก่ ธุรกิจโทรศัพท์พื้นฐาน(เสียง) ธุรกิจโทรศัพท์พื้นฐานด้านข้อมูล(โครงข่ายข้อมูลดิจิทัล- Data Digital Network :DDN) ธุรกิจมัลติมีเดียและอินเทอร์เน็ต ธุรกิจโทรศัพท์พื้นฐานพกพา PCT และสำหรับธุรกิจอื่นๆ ที่ไม่ใช่เป็นธุรกิจหลักของบริษัท จะรวมอยู่ในหมวดอื่นๆ

## 4. ข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน<sup>37</sup>

เมื่อพิจารณาข้อมูลจำแนกตามส่วนงาน จะเห็นว่า ส่วนงานที่เสนอรายงานนั้นต่างจากส่วนงานที่เสนอรายงานของปี 2542 และสอดคล้องกับข้อมูลที่แสดงตามหัวข้อ 1-3

<sup>35</sup> ฤดูกาลผนวก ค, หน้า 134.

<sup>36</sup> บริษัท เทเลคอมเอเชีย คอร์ปอเรชั่น จำกัด(มหาชน), รายงานประจำปี 2543 (กรุงเทพฯ : 2543), 59 – 66.

<sup>37</sup> ฤดูกาลผนวก ค, หน้า 135-137.

การนำเสนอข้อมูลฯในปี 2543 นี้ ถือได้ว่าบริษัทฯ ได้เริ่มนำข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับใหม่มาใช้ในการนำเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานแล้ว อย่างไรก็ตาม ปีนี้ถือเป็นปีแรกของการถือปฏิบัติ แต่บริษัทฯ ไม่ได้อธิบายการเปลี่ยนแปลงเกณฑ์ที่ใช้กำหนดส่วนงานที่เสนอรายงานและการปรับย้อนหลังข้อมูลปี 2542 ตามข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับที่ 50 กำหนดไว้

## ปี 2544

### 1. ลักษณะการประกอบธุรกิจ<sup>38</sup>

ข้อมูลผลิตภัณฑ์และบริการ การตลาดและช่องทางการจัดจำหน่ายของปี 2544 เหมือนกับปี 2543 ทุกประการ

### 2. โครงสร้างรายได้แยกตามประเภทธุรกิจปี พ.ศ. 2544<sup>39</sup> มีดังต่อไปนี้

บริษัทมีรายได้จากกลุ่มธุรกิจดังต่อไปนี้ (1) ธุรกิจโทรศัพท์พื้นฐานและบริการเสริม (2) ธุรกิจโทรศัพท์พื้นฐานพกพา (PCT) (3) ธุรกิจการให้บริการโครงข่ายมัลติมีเดีย (4) ธุรกิจการให้บริการส่งผ่านข้อมูล (5) ธุรกิจการให้บริการ Internet และอีคอมเมิร์ซ (6) ธุรกิจอื่นๆ

### 3. คำอธิบายและการวิเคราะห์ฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน<sup>40</sup>

กลุ่มธุรกิจที่บริษัทได้อธิบายผลการดำเนินงานยังคงเป็นกลุ่มธุรกิจเช่นเดียวกับที่รายงานไว้ในปี 2543

### 4. ข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน<sup>41</sup>

เมื่อพิจารณาการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานของปี 2544 นี้ พบว่ามีการนำเสนอตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานฉบับใหม่อย่างชัดเจน กล่าวคือ ได้แบ่งการรายงานข้อมูลตามส่วนงานออกเป็นรูปแบบหลักและรูปแบบรอง โดยให้ส่วนงานธุรกิจเป็นส่วนงานหลัก และส่วนงานภูมิศาสตร์เป็นส่วนงานรอง

สำหรับส่วนงานธุรกิจที่บริษัทรายงานในรูปแบบหลักได้แบ่งเป็น (1) โทรศัพท์พื้นฐาน (2) สื่อสารข้อมูล (3) โทรศัพท์ไร้สาย (4) มัลติมีเดีย (5) อินเทอร์เน็ต และเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

1) รายได้ตามส่วนงาน แต่ไม่ได้แยกแสดงระหว่างรายได้จากภายนอกกับระหว่างส่วนงาน

2) ผลการดำเนินงานตามส่วนงาน

<sup>38</sup> บริษัท เทลคอมเอเชีย คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน), รายงานประจำปี 2544 (กรุงเทพฯ : 2544), หน้า 7 - 11.

<sup>39</sup> คู่มือทบทวน ก, หน้า 138.

<sup>40</sup> บริษัท เทลคอมเอเชีย คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน), รายงานประจำปี 2544 (กรุงเทพฯ : 2544), หน้า 44 - 51.

<sup>41</sup> คู่มือทบทวน ก, หน้า 139 - 142.

- 3) สิ้นทรัพย์ตามส่วนงาน
- 4) หนี้สินตามส่วนงาน
- 5) รายจ่ายฝ่ายทุนตามส่วนงาน
- 6) ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายตามส่วนงาน

สำหรับการกระทบยอดรายการ มีดังต่อไปนี้

- 1) รายได้รวมแต่ละส่วนงานกับรายได้รวมของบริษัท
- 2) ผลการดำเนินงานรวมแต่ละส่วนงานได้กระทบตามลำดับ เริ่มจากกำไรจากการดำเนินงาน ขาดทุนจากกิจกรรมตามปกติ และสิ้นสุดที่ขาดทุนสุทธิสำหรับปี
- 3) สิ้นทรัพย์รวมแต่ละส่วนงานกับสิ้นทรัพย์ทั้งสิ้นตามงบการเงินรวม
- 4) หนี้สินรวมแต่ละส่วนงานกับหนี้สินทั้งสิ้นตามงบการเงินรวม

นอกจากนี้ บริษัทฯ ได้เปิดเผยรายละเอียดของแต่ละส่วนงานธุรกิจ สำหรับส่วนงานภูมิศาสตร์ บริษัทฯ ไม่ได้เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานภูมิศาสตร์ โดยให้เหตุผลว่ากลุ่มบริษัทดำเนินงานธุรกิจเฉพาะในประเทศไทยเท่านั้น

อย่างไรก็ตาม ยังมีบางข้อมูลบางอย่างที่บริษัทฯ ไม่ได้เปิดเผยตามที่มาตรฐานกำหนดหรือสนับสนุนให้เปิดเผย เช่น ค่าใช้จ่ายที่ไม่ใช่เงินสดที่มีสาระสำคัญ ส่วนแบ่งผลกำไร(ขาดทุน)สุทธิ และเงินลงทุนตามส่วนงานในบริษัทร่วม กิจกรรมร่วมค้าและบริษัทที่เกี่ยวข้องกันที่บริษัทฯ มีอยู่หลายแห่ง หรือกระแสเงินสดตามส่วนงาน เป็นต้น นอกจากนี้ จากข้อมูลทางการตลาดของบริษัทฯ ที่แบ่งตามลักษณะลูกค้าและช่องทางการจำหน่าย สามารถเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานแยกตามสถานที่ตั้งของลูกค้าในส่วนงานรองได้เช่นกัน

การนำเสนอข้อมูลตามส่วนงานในงบการเงินปี พ.ศ. 2544 นี้ ทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเชื่อมโยงกับข้อมูลที่น่าเสนอไว้ในหัวข้อ 1-3 ซึ่งการนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานของบริษัทที่มีความสอดคล้องกันทั้งในงบการเงินกับในส่วนอื่นของรายงานประจำปีนี้ จะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจถึงผลประกอบการของแต่ละส่วนงานทางธุรกิจของบริษัทฯ ได้ดีขึ้น เมื่อเทียบกับการเปิดเผยข้อมูลของปีก่อนๆ ตามมาตรฐานฉบับเดิม

## ตารางสรุปความเหมือนและความแตกต่างของมาตรฐานการบัญชีไทย

ฉบับที่ 50	ฉบับที่ 24
<b>วัตถุประสงค์</b>	
<p>ต่างมุ่งออกหลักเกณฑ์ในการนำเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานสำหรับกิจการที่ประกอบธุรกิจหลากหลายและดำเนินงานในต่างเขตภูมิศาสตร์ซึ่งจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถ</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) พิจารณาผลการดำเนินงานของกิจการที่ผ่านมา</li> <li>(2) ประเมินความเสี่ยงและผลตอบแทนของกิจการ</li> <li>(3) ทำการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจเกี่ยวกับกิจการ โดยรวมได้ดีขึ้น</li> </ol>	
<b>ขอบเขต</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>● งบการเงินที่สมบูรณ์ (ย่อหน้าที่ 1, 2)</li> <li>● บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ (ย่อหน้าที่ 3)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ไม่ได้กล่าวถึง</li> <li>● บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ กับบริษัทมหาชน (ย่อหน้าที่ 2, 20, 26)</li> </ul>
<p>การสนับสนุนกิจการอื่น</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● สนับสนุนให้เปิดเผยทุกข้อตามที่มาตรฐานกำหนด (ย่อหน้าที่ 4, 5)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ไม่ได้กล่าวถึง</li> </ul>
<p>งบการเงินของกิจการที่เปิดเผย</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● งบการเงินรวม และงบการเงินของบริษัทย่อยที่ออกหลักทรัพย์เพื่อค้าในตลาดสาธารณะ (ย่อหน้าที่ 6)</li> <li>● งบการเงินรวมตามสัดส่วน กับงบการเงินของกิจการร่วมค้าหรือบริษัทร่วมที่ออกหลักทรัพย์เพื่อค้าในตลาดสาธารณะ (ย่อหน้าที่ 7)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● เหมือนกัน (ย่อหน้าที่ 3)</li> <li>● ไม่ได้กล่าวถึง</li> </ul>
<b>นิยาม</b>	
<p>ส่วนงานธุรกิจ (ย่อหน้าที่ 9)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● หน้าที่ในการจัดหาผลิตภัณฑ์หรือบริการที่แตกต่างกัน</li> <li>● ให้ความเสี่ยงและผลตอบแทนแก่กิจการต่างจากส่วนงานอื่น</li> <li>● ปัจจัยที่ใช้จำแนกความแตกต่าง               <ul style="list-style-type: none"> <li>○ ลักษณะของสินค้าหรือบริการ</li> <li>○ ลักษณะของกระบวนการผลิต</li> <li>○ ชนิดหรือกลุ่มของลูกค้า</li> <li>○ ช่องทางการจำหน่าย</li> <li>○ สภาพแวดล้อมทางกฎหมาย</li> </ul> </li> </ul>	<p>ส่วนงานทางธุรกิจ (ย่อหน้าที่ 4)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการที่แตกต่างกัน</li> <li>● ไม่ได้กล่าวถึง</li> <li>● ไม่ได้กล่าวถึง</li> </ul>

ฉบับที่ 50	ฉบับที่ 24
<b>นิยาม(ต่อ)</b>	
<p><b>ส่วนงานภูมิศาสตร์ (ย่อหน้าที่ 9)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ทำหน้าที่จัดหาผลิตภัณฑ์หรือให้บริการภายใต้สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่เฉพาะเจาะจง</li> <li>● มีความเสี่ยงและผลตอบแทนต่างจากส่วนงานที่ดำเนินงานภายใต้สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจอื่น</li> <li>● ปัจจัยที่ใช้จำแนกความแตกต่าง <ul style="list-style-type: none"> <li>○ สภาพการณ์ทางเศรษฐกิจและการเมือง</li> <li>○ ความสัมพันธ์ของการดำเนินงานในเขตภูมิศาสตร์</li> <li>○ ระยะห่างระหว่างการดำเนินงานในแต่ละแห่ง</li> <li>○ ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานในเขตภูมิศาสตร์นั้น โดยเฉพาะ</li> <li>○ การควบคุมปริวรรตเงินตรา</li> <li>○ ความเสี่ยงจากสกุลเงิน</li> </ul> </li> </ul>	<p><b>ส่วนงานทางภูมิศาสตร์(ย่อหน้าที่ 4)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ดำเนินงานในแต่ละประเทศหรือกลุ่มประเทศ ภายใต้พื้นที่ทางภูมิศาสตร์หนึ่งที่เหมาะสม</li> <li>● ไม่ได้กล่าวถึง</li> <li>● ไม่ได้กล่าวถึง</li> </ul>
<p><b>รายได้ตามส่วนงาน(ย่อหน้าที่ 16)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● จากภายนอกหรือระหว่างส่วนงานและเกี่ยวข้องกับส่วนงานโดยตรง หรือสามารถปันส่วนได้อย่างสมเหตุสมผล</li> <li>● ไม่รวม <ul style="list-style-type: none"> <li>○ รายการพิเศษ</li> <li>○ ดอกเบี้ยรับหรือเงินปันผล</li> <li>○ กำไรจากการจำหน่ายเงินลงทุน (ไถ่ถอนหนี้)</li> </ul> </li> <li>● รวม <ul style="list-style-type: none"> <li>○ ส่วนแบ่งกำไร(ขาดทุน)ในบริษัทร่วม</li> <li>○ ส่วนแบ่งรายได้ในกิจการร่วมค้า</li> </ul> </li> </ul>	<p><b>รายได้ของส่วนงาน (ย่อหน้าที่ 4, 16, 17)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● เหมือนกัน <ul style="list-style-type: none"> <li>○ เหมือนกัน</li> <li>○ เฉพาะดอกเบี้ยรับ</li> <li>○ ไม่ได้กล่าวถึง</li> <li>○ ไม่ได้กล่าวถึง</li> <li>○ ไม่ได้กล่าวถึง</li> </ul> </li> </ul>

ฉบับที่ 50	ฉบับที่ 24
<b>นิยาม(ต่อ)</b>	
<p><b>ค่าใช้จ่ายตามส่วนงาน (ย่อหน้าที่ 16)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● จากกิจกรรมดำเนินงานของส่วนงานโดยตรงหรือสามารถปันส่วนได้อย่างสมเหตุสมผล(ภายนอกหรือระหว่างส่วนงาน )</li> <li>● ไม่รวม <ul style="list-style-type: none"> <li>○ รายการพิเศษ</li> <li>○ ดอกเบี้ยจ่าย</li> <li>○ ขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุน (ไถ่ถอนหนี้)</li> <li>○ ส่วนแบ่งผลขาดทุน</li> <li>○ ภาษีเงินได้</li> <li>○ ค่าใช้จ่ายในการบริหารทั่วไป</li> </ul> </li> <li>● รวมส่วนแบ่งค่าใช้จ่ายในกิจการร่วมค้า</li> </ul>	<p><b>ค่าใช้จ่ายของส่วนงาน(ย่อหน้าที่ 4, 16, 17)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● เหมือนกัน</li> <li>○ เหมือนกัน</li> <li>○ เหมือนกัน</li> <li>○ ไม่ได้กล่าวถึง</li> <li>○ เหมือนกัน</li> <li>○ เหมือนกัน</li> <li>○ เหมือนกัน</li> <li>● ไม่ได้กล่าวถึง</li> </ul>
<p><b>ผลได้(เสีย)ตามส่วนงาน(ย่อหน้าที่ 16)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● รายได้ตามส่วนงานหักค่าใช้จ่ายตามส่วนงาน</li> <li>● กำหนดขึ้นก่อนปรับปรุงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย</li> </ul>	<p><b>ผลการดำเนินงานของส่วนงาน (ย่อหน้าที่ 16)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● เหมือนกัน</li> <li>● ไม่ได้กล่าวถึง</li> </ul>
<p><b>สินทรัพย์ตามส่วนงาน(ย่อหน้าที่ 16)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ทั้งมีตัวตนและไม่มีตัวตนซึ่งใช้ประโยชน์ในการดำเนินงานและเกี่ยวข้องกับส่วนงานโดยตรง หรือสามารถปันส่วนได้อย่างสมเหตุสมผล</li> <li>● ไม่รวมสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี</li> <li>● รวมส่วนแบ่งสินทรัพย์ดำเนินงานในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และจะรวมเงินลงทุนซึ่งบันทึกโดยใช้วิธีส่วนได้เสียได้ ก็ต่อเมื่อกำไร(ขาดทุน)จากเงินลงทุนนั้นรวมอยู่ในรายได้ตามส่วนงาน</li> </ul>	<p><b>สินทรัพย์ถาวรของส่วนงาน(ย่อหน้าที่ 18)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● เหมือนกัน</li> <li>● ไม่ได้กล่าวถึง</li> <li>● ไม่ได้กล่าวถึง</li> </ul>

ฉบับที่ 50	ฉบับที่ 24
<b>นิยาม(ต่อ)</b>	
<p>หนี้สินตามส่วนงาน(ย่อหน้าที่ 16)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● เกิดจากการดำเนินงานและเกี่ยวข้องกับส่วนงาน โดยตรงหรือสามารถเป็นส่วนได้อย่างสมเหตุสมผล</li> <li>● รวมถึงส่วนแบ่งหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน</li> <li>● ไม่รวม หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี เงินกู้ยืมหรือหนี้สินจากสัญญาเช่าทางการเงิน</li> </ul>	<p>หนี้สินของส่วนงาน (ย่อหน้าที่ 18)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ไม่ได้กล่าวถึง</li> </ul>
<b>การกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงาน</b>	
<p>ใช้โครงสร้างการบริหารองค์กรและระบบการรายงานทางการเงินภายในพิจารณาความเสี่ยงและผลตอบแทน (ย่อหน้าที่ 26, 27)</p> <p>ส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● เป็นส่วนงานเดียวกับที่ใช้จ่ายภายใน (ย่อหน้าที่ 31)</li> <li>● ส่วนงานภูมิศาสตร์(ย่อหน้าที่ 13) <ul style="list-style-type: none"> <li>○ ที่ตั้งของสินทรัพย์(จุดกำเนิดการขาย)</li> <li>○ ที่ตั้งของตลาดหรือลูกค้า(จุดสิ้นสุดของการขาย)</li> </ul> </li> </ul>	<p>ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร (ย่อหน้าที่ 7, 11-13)</p>
<p>รูปแบบการรายงาน (ย่อหน้าที่ 26-30)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● แบ่งเป็นรูปแบบหลักและรูปแบบรอง</li> <li>● รูปแบบหลักเปิดเผยข้อมูลมากกว่า</li> </ul>	<p>รายงานข้อมูลทั้งสองส่วนงานในแบบเดียวกัน (ย่อหน้าที่ 9)</p>
<p>ส่วนงานที่เสนอรายงาน (ย่อหน้าที่ 35)</p> <p>(1) รายได้ทั้งจากภายนอกและส่วนงานอื่น มีตั้งแต่ 10 %ขึ้นไปของรายได้รวม</p> <p>(2) ผลได้(เสีย)ตั้งแต่ 10 % ขึ้นไปของผลสัมบูรณ์ของผลได้หรือผลเสียรวมที่มากกว่า</p> <p>(3) สินทรัพย์ตั้งแต่ 10 % ขึ้นไปของสินทรัพย์รวม</p>	<p>ไม่ได้กล่าวถึง (ย่อหน้าที่ 14)</p>
<p>ส่วนงานที่ไม่ถึงระดับ(ย่อหน้าที่ 36)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● นำเสนอเป็นส่วนงานที่รายงาน</li> <li>● รวมเป็นรายการกระทบยอด</li> <li>● นำไปรวมกับส่วนงานอื่น</li> </ul>	<p>ไม่ได้กล่าวถึง</p>



ฉบับที่ 50	ฉบับที่ 24
<b>การกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงาน(ต่อ)</b>	
การรวมส่วนงาน(ย่อหน้าที่ 34) <ul style="list-style-type: none"> <li>• ผลการดำเนินงานในระยะยาวเหมือนกัน</li> <li>• ปัจจัยส่วนใหญ่ตามนิยามเหมือนกัน</li> </ul>	ไม่ได้กล่าวถึง
ผลรวมทุกส่วนงานที่เสนอรายงานให้ถึง 75 % ของรายได้ในงบการเงินรวม(ย่อหน้าที่ 37)	ไม่ได้กล่าวถึง
ส่วนงานที่เคยเสนอรายงานในงวดก่อนแต่ไม่ ถึงระดับในงวดปัจจุบันให้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของ ฝ่ายบริหารว่าจะนำเสนอหรือไม่(ย่อหน้าที่ 42)	ไม่ได้กล่าวถึง
ส่วนงานที่เพิ่งเสนอรายงานในงวดปัจจุบันให้ ปรับย้อนหลังข้อมูลของงวดก่อนให้เป็นส่วนงาน ที่เสนอรายงานด้วย(ย่อหน้าที่ 43)	ไม่ได้กล่าวถึง
ส่วนงานตามแนวคิด(ย่อหน้าที่ 40, 41)	ไม่ได้กล่าวถึง
<b>นโยบายการบัญชีของส่วนงาน</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• ใช้นโยบายเดียวกับที่กิจการใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงินรวม(ย่อหน้าที่ 44, 46)</li> <li>• การปันส่วนรายการแบบสมมาตร(ย่อหน้าที่ 47, 48)</li> </ul>	ไม่ได้กล่าวถึง
<b>การเปิดเผยข้อมูล</b>	
<b>ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยของส่วนงานหลัก</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• รายได้(ภายนอกกับระหว่างส่วนงาน) (ย่อหน้าที่ 51)</li> <li>• ผลได้(เสีย) (ย่อหน้าที่ 52)</li> <li>• สินทรัพย์ (ย่อหน้าที่ 55)</li> <li>• หนี้สิน (ย่อหน้าที่ 56)</li> <li>• รายจ่ายฝ่ายทุน (ย่อหน้าที่ 57)</li> <li>• ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย (ย่อหน้าที่ 58)</li> <li>• ค่าใช้จ่ายที่ไม่ใช่เงินสดใดๆ(ย่อหน้าที่ 61)</li> <li>• ส่วนแบ่งกำไร(ขาดทุน)สุทธิและเงินลงทุนในบริษัทร่วม(ย่อหน้าที่ 64, 66)</li> <li>• ขาดทุนจากการค้ำค่า(ฉบับที่ 36/116) สันนิษฐานตามมาตรฐานฉบับอื่น           <ul style="list-style-type: none"> <li>• รายละเอียดของรายได้กับค่าใช้จ่าย (ย่อหน้าที่ 59)</li> <li>• กระแสเงินสดตามส่วนงาน(ย่อหน้าที่ 63)</li> </ul> </li> </ul>	<b>ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยทั้งส่วนงานทางธุรกิจและส่วนงานทางภูมิศาสตร์ (ย่อหน้าที่ 15, 19, 21, 22)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• รายได้(ภายนอกกับระหว่างส่วนงาน)</li> <li>• ผลการดำเนินงาน</li> <li>• สินทรัพย์ถาวร</li> <li>• เกณฑ์การตั้งราคาโอนระหว่างส่วนงาน</li> <li>• กิจกรรมของแต่ละส่วนงานทางธุรกิจ</li> <li>• ส่วนประกอบของแต่ละส่วนงานทางภูมิศาสตร์</li> </ul>

ฉบับที่ 50	ฉบับที่ 24
<b>การเปิดเผยข้อมูล(ต่อ)</b>	
<p>การกระทบบยอด (ย่อหน้าที่ 67)</p> <p>(1) รายได้ (2) ผลได้(เสีย) (3) สินทรัพย์ และ (4)หนี้สินของแต่ละส่วนงานกับผลรวมในงบการเงิน</p>	<p>กิจการควรแสดงการกระทบบยอดระหว่างผลรวมของข้อมูลแต่ละส่วนงานกับข้อมูลในงบการเงิน (ย่อหน้าที่ 19, 23)</p>
<p>ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยของส่วนงานรอง</p> <p>ส่วนงานภูมิศาสตร์เป็นส่วนงานรอง(ย่อหน้าที่ 69)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• รายได้จากภายนอกตามที่ตั้งของลูกค้า</li> <li>• สินทรัพย์ตามที่ตั้งของสินทรัพย์</li> <li>• รายจ่ายฝ่ายทุนตามที่ตั้งของสินทรัพย์</li> </ul>	
<p>ส่วนงานธุรกิจเป็นส่วนงานรอง(ย่อหน้าที่ 70)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• รายได้จากภายนอก</li> <li>• สินทรัพย์</li> <li>• รายจ่ายฝ่ายทุน</li> </ul> <p>เมื่อส่วนงานภูมิศาสตร์ตามที่ตั้งของสินทรัพย์ (ย่อหน้าที่ 71)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• รายได้จากภายนอกตามที่ตั้งของลูกค้า</li> </ul> <p>เมื่อส่วนงานภูมิศาสตร์ตามที่ตั้งของลูกค้า (ย่อหน้าที่ 72)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• สินทรัพย์ตามที่ตั้งของสินทรัพย์</li> <li>• รายจ่ายฝ่ายทุนตามที่ตั้งของสินทรัพย์</li> </ul>	
<p>ข้อมูลอื่น</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• รายได้ตามส่วนงานธุรกิจหรือภูมิศาสตร์ เมื่อรายได้ส่วนใหญ่มาจากส่วนงานอื่น แต่มีรายได้จากภายนอกตั้งแต่ 10 % ขึ้นไปของรายได้จากภายนอกทั้งหมด (ย่อหน้าที่ 74)</li> <li>• เกณฑ์ที่ใช้ในการตั้งราคาโอนระหว่างส่วนงานและการเปลี่ยนแปลงเกณฑ์ (ย่อหน้าที่ 75)</li> <li>• การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่กระทบกับส่วนงาน (ลักษณะและเหตุผล การปรับย้อนหลังข้อมูลงวดก่อน ผลกระทบทางการเงิน ) (ย่อหน้าที่ 76)</li> <li>• ประเภทของผลิตภัณฑ์และบริการใน ส่วนงานธุรกิจ และส่วนประกอบของ ส่วนงานภูมิศาสตร์ (ย่อหน้าที่ 81)</li> </ul>	<p>ข้อมูลอื่น (ย่อหน้าที่ 24)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• การเปลี่ยนแปลงส่วนงานที่น่าเสนอ</li> <li>• การเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีที่ใช้</li> </ul>