

บทที่ 4

การเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศกับ มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา

บทนี้จะศึกษาเปรียบเทียบระหว่างมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 14 เรื่อง การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน ฉบับปรับปรุงปี พ.ศ. 2540 (IAS No. 14, “Segment Reporting” (revised 1997)) กับมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา ฉบับที่ 131 เรื่อง การเปิดเผยเกี่ยวกับส่วนงานของกิจการและข้อมูลที่เกี่ยวข้อง (FAS 131, Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information)¹ ซึ่งมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเป็นต้นแบบของการพัฒนาการบัญชีของไทย ดังนั้นจึงใช้หัวข้อของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเป็นหลักในการเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา²

ในที่นี้จะใช้คำว่า “IAS 14R” แทน มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 14 เรื่อง การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน ฉบับปรับปรุงปี พ.ศ. 2540 และใช้ “FAS 131” แทน มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา ฉบับที่ 131 เรื่อง การเปิดเผยเกี่ยวกับส่วนงานของกิจการและข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ดังจะได้อธิบายตามหัวข้อต่อไปนี้

วัตถุประสงค์

วัตถุประสงค์ในการออกมาตรฐานการบัญชีของทั้งสององค์การ มีเนื้อหาหลักไม่แตกต่างกัน กล่าวคือ ต่างมุ่งออกหลักเกณฑ์ในการนำเสนอข้อมูลทางการเงินตามส่วนงานสำหรับกิจการที่มีสินค้าหรือบริการที่หลากหลาย และมีการดำเนินงานในเขตภูมิศาสตร์หรือสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถ (1) เข้าใจผลการดำเนินงานของกิจการได้ดีขึ้น (2) สามารถประเมินความเสี่ยงและผลตอบแทนของกิจการได้ดีขึ้น และ (3) ตัดสินใจเกี่ยวกับกิจการโดยรวมได้ดีขึ้น

¹ FAS 131 ที่ใช้เปรียบเทียบนี้ เป็นเนื้อหาที่ได้ปรับปรุงแก้ไขโดย FAS 135, Rescission of FASB Statement No. 75 and Technical Corrections แล้ว

² เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 50 นั้น มีเนื้อหาสาระไม่แตกต่างจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ การเปรียบเทียบในบทนี้ จึงเปรียบเสมือนได้เปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 50 กับมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาเช่นกัน

ขอบเขต

IAS 14R กำหนดให้ใช้กับกิจการที่ออกหรืออยู่ในระหว่างออกตราสารหนี้หรือตราสารทุนเพื่อจำหน่ายแก่บุคคลทั่วไป และกิจการที่จัดทำงบการเงินแบบสมบูรณ์ตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ รวมทั้งสนับสนุนให้กิจการที่ไม่เข้าเงื่อนไขที่กล่าวมา สามารถเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานได้โดยต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ทุกข้อ

สำหรับกรณีที่กิจการนำเสนอรายงานทางการเงิน ซึ่งประกอบด้วยงบการเงินรวมกับงบการเงินเฉพาะกิจการ ก็ให้เสนอข้อมูลตามส่วนงานเฉพาะในส่วนของงบการเงินรวมเท่านั้น และกรณีของบริษัทย่อยซึ่งออกหลักทรัพย์เพื่อค้าในตลาดสาธารณะ ก็ให้เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานในงบการเงินเฉพาะบริษัทย่อย

ในทำนองเดียวกัน กรณีที่กิจการนำเสนอรายงานทางการเงินซึ่งประกอบด้วยงบการเงินรวมตามสัดส่วนกับงบการเงินเฉพาะบริษัทร่วมหรือกิจการร่วมค้า ก็ให้เสนอข้อมูลตามส่วนงานเฉพาะในส่วนของงบการเงินรวมตามสัดส่วนเท่านั้น และกรณีของกิจการร่วมค้าหรือบริษัทร่วมซึ่งบันทึกโดยใช้วิธีส่วนได้เสียที่ออกหลักทรัพย์เพื่อค้าในตลาดสาธารณะเช่นกัน ก็ให้เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานในงบการเงินเฉพาะกิจการร่วมค้าหรืองบการเงินเฉพาะบริษัทร่วม

สำหรับ **FAS 131** กำหนดให้ใช้กับกิจการสาธารณะ ซึ่งหมายถึงกิจการที่ออกตราสารทุนหรือตราสารหนี้เพื่อค้าในตลาดสาธารณะ ซึ่งจำเป็นต้องนำเสนองบการเงินต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ หรือกำลังจัดทำรายงานทางการเงินเพื่อออกตราสารใดๆในตลาดสาธารณะรวมถึงกิจการสาธารณะที่ออกงบการเงินแยกต่างหาก

แต่ **FAS 131** ไม่ใช้กับบริษัทใหญ่ บริษัทย่อย กิจการร่วมค้าหรือบริษัทร่วมซึ่งบันทึกบัญชีโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย ซึ่งงบการเงินเฉพาะบริษัทดังกล่าวได้รวมอยู่ในงบการเงินที่สมบูรณ์ (งบการเงินเฉพาะบริษัทกับงบการเงินรวมหรืองบการเงินแบบรวมรายการที่รวมอยู่ในเล่มเดียวกัน) และไม่ใช่กับกิจการที่ไม่แสวงหากำไร หรือกิจการส่วนตัว อย่างไรก็ตาม ก็สนับสนุนให้กิจการอื่นนอกเหนือจากกิจการสาธารณะสามารถนำเสนอข้อมูลตามที่ **FAS 131** กำหนดได้เช่นกัน ทั้งนี้ กำหนดให้กิจการรายงานข้อมูลเกี่ยวกับส่วนงานทั้งในงบการเงินประจำปีกับงบการเงินระหว่างกาล

จะเห็นได้ว่า ทั้ง **IAS 14R** และ **FAS 131** มีขอบเขตเหมือนกันคือ

- 1) ใช้กับกิจการสาธารณะ
- 2) สนับสนุนกิจการอื่น(**IAS 14R** กำหนดให้ปฏิบัติตามทุกข้อ)
- 3) เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานเฉพาะในงบการเงินรวมกับงบการเงินของกิจการที่ออกหลักทรัพย์เพื่อค้าในตลาดสาธารณะ

ส่วนประเด็นที่แตกต่างคือ FAS 131 ได้ระบุให้กิจการนำเสนอข้อมูลตามส่วนงานในงบการเงินระหว่างกาลด้วย ซึ่งต่างจาก IAS 14R ที่ไม่ได้กล่าวถึง³

นิยาม

IAS 14R ได้แบ่งคำนิยามออกเป็นคำนิยามที่นำมาจากมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ได้แก่ (1) กิจกรรมดำเนินงาน จากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 7 เรื่อง งบกระแสเงินสด (2) นโยบายการบัญชี จากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 8 เรื่อง กำไร(ขาดทุน)สุทธิ สำหรับงวด ข้อผิดพลาดขั้นพื้นฐาน และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และ (3) รายได้ จากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเรื่องรายได้ และในบทนี้จะกล่าวถึงคำนิยามเฉพาะมาตรฐานเรื่องนี้ ได้แก่ (1) ส่วนงานธุรกิจ (2) ส่วนงานภูมิศาสตร์ (3) ส่วนงานที่เสนอรายงาน (4) รายได้ของส่วนงาน (5) ค่าใช้จ่ายของส่วนงาน (6) ผลการดำเนินงานของส่วนงาน (7) สินทรัพย์ของส่วนงาน และ(8) หนี้สินของส่วนงาน

ส่วนงานธุรกิจ เป็นส่วนประกอบของกิจการที่จัดหาสินค้าหรือบริการ(กลุ่มของสินค้าหรือบริการ) โดยมีความเสี่ยงและผลตอบแทนให้กับกิจการต่างจากส่วนงานธุรกิจอื่น ทั้งนี้ ความแตกต่างของส่วนงานนั้นให้พิจารณาถึง (1) ลักษณะของสินค้าหรือบริการ (2) ลักษณะของกระบวนการผลิต (3) ประเภทหรือกลุ่มของลูกค้า (4) วิธีการจัดจำหน่ายหรือวิธีการให้บริการ และ (5) ข้อบังคับทางธุรกิจ(เช่น ธนาคาร ประกันภัย)

ส่วนงานภูมิศาสตร์ เป็นส่วนประกอบของกิจการที่ดำเนินงานภายใต้สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจหนึ่ง ซึ่งมีความเสี่ยงและผลตอบแทนต่างจากส่วนประกอบที่ดำเนินงานภายใต้สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจอื่น โดยพิจารณาส่วนงานภูมิศาสตร์นั้นให้คำนึงถึง (1) สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจและการเมือง (2) ความสัมพันธ์ของการดำเนินงานในเขตภูมิศาสตร์ (3) ระยะห่างระหว่างการดำเนินงานในแต่ละแห่ง (4) ความเสี่ยงเฉพาะเขตภูมิศาสตร์ (5) ข้อกำหนดในการแลกเปลี่ยนเงินตรา และ (6) ความเสี่ยงจากสกุลเงิน

ส่วนงานที่เสนอรายงาน หมายถึง ส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ ที่ต้องรายงานข้อมูลตามที่ IAS 14R กำหนด

รายได้ของส่วนงาน หมายถึง รายได้ทั้งจากลูกค้าและส่วนงานอื่นซึ่งเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นโดยตรงกับส่วนงาน หรือสามารถปันส่วนให้กับส่วนงานอย่างสมเหตุสมผล รวมส่วนแบ่งกำไร(ขาดทุน)ของบริษัทร่วม กิจการร่วมค้าและการลงทุนอื่นที่บันทึกโดยวิธีส่วนได้เสียแล้วรวมคำนวณในงบการเงินรวม และส่วนแบ่งรายได้ในกิจการร่วมค้าที่บันทึกโดยวิธีรวมตามสัดส่วน

³ อย่างไรก็ตาม IAS 34 (1998) “Interim Financial Reporting” p. 16 ระบุว่า กิจการใดที่เปิดเผยมูลตามส่วนงานในงบการเงิน ประจำปี ก็ให้เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานในงบการเงินระหว่างกาลเช่นกัน

ทั้งนี้ รายได้ของส่วนงาน ไม่รวมรายการพิเศษ ดอกเบี้ยรับและเงินปันผล กำไรจากการขาย หลักทรัพย์ (ยกเว้นถ้าส่วนงานนั้นดำเนินงานด้านการเงินเป็นหลักเช่น ธนาคาร บริษัทประกันภัย รายได้ของส่วนงานก็ให้รวมเงินปันผลหรือดอกเบี้ยรับ และกำไรจากการขายหลักทรัพย์)

ค่าใช้จ่ายของส่วนงาน หมายถึง ค่าใช้จ่ายทั้งจากลูกค้าและส่วนงานอื่นซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากส่วนงานโดยตรงหรือสามารถปันส่วนให้กับส่วนงานอย่างสมเหตุสมผล ทั้งนี้ ค่าใช้จ่ายของส่วนงาน ไม่รวมรายการพิเศษ ดอกเบี้ยจ่าย ผลขาดทุนจากการขายหลักทรัพย์ ผลขาดทุนในบริษัทร่วมที่บันทึกโดยวิธีส่วนได้เสีย ภาษีเงินได้ และค่าใช้จ่ายในการบริหารทั่วไป (ยกเว้นถ้าส่วนงานนั้นดำเนินงานด้านการเงินเป็นหลัก ค่าใช้จ่ายของส่วนงานก็ให้รวมดอกเบี้ยจ่าย และผลขาดทุนจากการขายหลักทรัพย์) แต่รวมส่วนแบ่งค่าใช้จ่ายในกิจการร่วมค้าที่บันทึกโดยวิธีรวมตามสัดส่วน

ผลการดำเนินงานของส่วนงาน หมายถึง รายได้ของส่วนงานหักค่าใช้จ่ายของส่วนงาน ก่อนหักส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

สินทรัพย์ของส่วนงานและหนี้สินของส่วนงาน หมายถึง สินทรัพย์หรือหนี้สินที่ใช้ในการดำเนินงานของส่วนงาน โดยตรง หรือสามารถปันส่วนให้กับส่วนงาน โดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผล

ส่วน FAS 131 นั้นกำหนดนิยามไว้เพียงคำเดียว คือ ส่วนการดำเนินงาน ซึ่งเป็นส่วนประกอบของกิจการที่มีเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

- 1) เป็นส่วนงานซึ่งเกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางธุรกิจที่ก่อให้เกิดรายได้และค่าใช้จ่าย (รวมรายได้และค่าใช้จ่ายจากส่วนงานอื่นในกิจการเดียวกัน)
- 2) มีผู้มีอำนาจในการตัดสินใจปันส่วนทรัพยากรและประเมินผลการดำเนินงาน⁴
- 3) เป็นข้อมูลทางการเงินที่มีอยู่แล้วในกิจการ

จะเห็นได้ว่า IAS 14R แบ่งส่วนงานออกเป็นส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์ ในขณะที่ FAS131 จัดส่วนงานเป็นส่วนการดำเนินงาน นอกจากนี้ FAS131 ไม่ได้ให้คำนิยามของรายได้ ค่าใช้จ่าย และผลการดำเนินงานของส่วนงาน ในขณะที่ IAS 14R นั้นระบุรายได้ ค่าใช้จ่าย และผลการดำเนินงานของส่วนงานอย่างชัดเจน

⁴ ผู้มีอำนาจในการตัดสินใจ (chief operating decision maker) หมายถึง ผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดสรรทรัพยากรและประเมินผลการดำเนินงานของส่วนงาน โดยหน้าที่ไม่ใช่ตำแหน่ง มักหมายถึงผู้บริหารสูงสุด(CEO, COO) หรือกลุ่มผู้บริหารของกิจการ

การกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงาน

1. ส่วนงานธุรกิจ และส่วนงานทางภูมิศาสตร์ หรือส่วนการดำเนินงาน

IAS 14R จากคำนิยามของส่วนงานธุรกิจกับส่วนงานภูมิศาสตร์ที่ให้พิจารณาถึงความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีต่อกิจการนั้น กิจการสามารถพิจารณาแหล่งที่มาของความเสี่ยงและผลตอบแทนได้จากโครงสร้างการบริหารองค์การและระบบรายงานทางการเงินภายใน เพื่อกำหนดส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์

นอกจากนี้ แต่ละส่วนงานภูมิศาสตร์ตามเกณฑ์ที่ตั้งของสินทรัพย์หรือที่ตั้งของลูกค้านั้น ก็ให้ ความเสี่ยงและผลตอบแทนกับกิจการต่างกัน ดังนั้น จึงต้องพิจารณาส่วนงานภูมิศาสตร์จากโครงสร้างฯ ดังกล่าว เพื่อกำหนดส่วนงานภูมิศาสตร์ตามที่ตั้งของสินทรัพย์หรือส่วนงานภูมิศาสตร์ตามที่ตั้งของลูกค้า

เมื่อสามารถกำหนดส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์ตามที่ตั้งของสินทรัพย์หรือลูกค้าได้แล้ว กิจการต้องรายงานข้อมูลตามส่วนงานเหล่านั้นกับบุคคลภายนอก โดยใช้เกณฑ์เดียวกับที่ รายงานต่อคณะกรรมการและผู้บริหารสูงสุดให้ประเมินผลการดำเนินงานและจัดสรรทรัพยากรของ กิจการ⁵

สำหรับกิจการที่มีโครงสร้างการบริหารองค์การและระบบรายงานทางการเงินภายใน ไม่ สัมพันธ์กับประเภทของสินค้าและบริการ หรือตามกลุ่มสินค้าและบริการ หรือเขตภูมิศาสตร์ เช่น ระบบการรายงานทางการเงินภายในอาจเป็นไปตามข้อบังคับทางกฎหมาย ในกรณีนี้ คณะกรรมการ และผู้บริหารสูงสุดของกิจการต้องพิจารณาส่วนย่อยของส่วนงานที่ใช้รายงานภายในที่ตรงกับปัจจัย ตามคำนิยามของส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ เพื่อกำหนดให้ส่วนงานย่อยนั้นเป็นส่วน งานที่เสนอรายงานต่อบุคคลภายนอกได้

ทั้งนี้ ส่วนงานที่ใช้รายงานภายในที่กำหนดให้เป็นส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ แล้ว จะไม่สามารถแยกเป็นส่วนงานย่อยได้อีก

FAS 131 กำหนดให้กิจการจัดส่วนการดำเนินงานโดยใช้เกณฑ์ที่ผู้บริหารของกิจการใช้ตัด สินใจปันส่วนทรัพยากรและประเมินผลการดำเนินงานของส่วนงาน ซึ่งสามารถกำหนดได้จาก โครงสร้างการบริหารองค์การภายใน⁶ กล่าวคือ ส่วนการดำเนินงานสามารถกำหนดได้จากหลาย เกณฑ์ เช่น สินค้าหรือบริการ เขตภูมิศาสตร์ หรือทั้งสินค้าหรือบริการและเขตภูมิศาสตร์ หรือ เกณฑ์อื่นๆ เช่น หน่วยงานทางกฎหมาย ลูกค้าน

⁵ แนวคิดในการพิจารณาถึงโครงสร้างการจัดการองค์การและระบบการรายงานทางการเงินภายในเพื่อการระบุส่วนงานของ กิจการ เรียกว่า แนวคิดเชิงบริหาร (Management approach)

⁶ เป็นแนวคิดเชิงบริหาร (Management approach) ที่ฝ่ายบริหารจัดการส่วนงานของกิจการเพื่อตัดสินใจและประเมินผลการ ดำเนินงาน ทำให้การรวบรวมข้อมูลตามส่วนการดำเนินงานนั้นใช้เวลาน้อยและมีต้นทุนต่ำ

สำหรับกิจการที่ผู้มีอำนาจในการตัดสินใจ ได้ปันส่วนทรัพยากรและประเมินผลการดำเนินงานของส่วนงานโดยใช้หลายเกณฑ์ ก็ให้พิจารณาปัจจัยอื่นเพิ่มเติมเพื่อกำหนดส่วนการดำเนินงาน ซึ่งรวมถึง (1) ลักษณะของกิจกรรมทางธุรกิจ (2) หน้าที่ความรับผิดชอบของผู้จัดการส่วนงาน และ (3) ข้อมูลที่ใช้รายงานต่อคณะผู้บริหารสูงสุดๆของกิจการ

นอกจากนี้ จากนิยามของส่วนการดำเนินงานนั้นให้รวมถึงส่วนประกอบของกิจการที่ขายสินค้าหรือบริการให้กับส่วนงานอื่นของกิจการเดียวกัน และกิจกรรมซึ่งยังไม่ก่อให้เกิดรายได้ เช่น ส่วนงานที่กำลังติดตั้ง ก็ให้ถือเป็นส่วนการดำเนินงานได้เช่นกัน⁷

ส่วนการดำเนินงานหนึ่งต้องมีผู้จัดการส่วนงานที่รับผิดชอบโดยตรง และทำงานร่วมกับผู้มีอำนาจในการตัดสินใจเพื่อรักษากิจกรรมการดำเนินงาน ผลการดำเนินงาน การพยากรณ์ และการวางแผนส่วนงาน ซึ่งผู้มีอำนาจในการตัดสินใจอาจเป็นผู้จัดการส่วนงานนั่นเองก็ได้⁸

จะเห็นได้ว่า ภาพรวมในการพิจารณาเพื่อกำหนดส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์ของ IAS 14R และส่วนการดำเนินงานของ FAS 131 นั้นเหมือนกัน คือ เป็นส่วนงานที่จัดตามโครงสร้างบริหารองค์การภายใน ซึ่งเป็นข้อมูลที่ผู้บริหารสูงสุดใช้ในการตัดสินใจจัดสรรทรัพยากรและใช้ประเมินผลการดำเนินงานของส่วนงาน

อย่างไรก็ตาม จากคำจำกัดความของส่วนงานดำเนินงานที่ FAS 131ระบุว่าให้ขึ้นอยู่กับผู้มีอำนาจในการตัดสินใจในการดำเนินงานของกิจการฝ่ายเดียวซึ่งเมื่อเทียบกับของ IAS 14R นั้นให้คำนึงความเสี่ยงและผลตอบแทนของส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ที่มีต่อกิจการด้วย

2. รูปแบบการรายงานของส่วนงาน

IAS 14R นั้นแบ่งส่วนงานออกเป็นส่วนงานธุรกิจ และส่วนงานภูมิศาสตร์(ตามที่ตั้งของสินทรัพย์หรือลูกค้า) ดังนั้น การรายงานข้อมูลของส่วนงานจึงแบ่งการนำเสนอเป็นรูปแบบหลักและรูปแบบรอง หมายความว่า ต้องมีการกำหนดส่วนงานหลักเพื่อเสนอรายงานตามรูปแบบหลัก และให้อีกส่วนงานเป็นส่วนงานรองเพื่อรายงานตามรูปแบบรอง(ซึ่งรายงานข้อมูลน้อยกว่า)

ในการเลือกส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ ให้เป็นส่วนงานหลักและให้อีกส่วนงานเป็นส่วนงานรองนั้น IAS 14R กล่าวว่า ให้พิจารณาส่วนงานที่มีความเสี่ยงและผลตอบแทนต่อกิจการมากกว่าเป็นส่วนงานหลัก ซึ่งเกณฑ์ที่ใช้กำหนดแหล่งที่มาและลักษณะของความเสี่ยงและผลตอบแทนของกิจการนั้น IAS 14R ระบุว่า ให้ใช้โครงสร้างการบริหารองค์การและระบบรายงานทางการเงินภายในที่เสนอต่อคณะกรรมการและผู้บริหารสูงสุดของกิจการเป็นเกณฑ์

⁷ ไม่จำเป็นที่ทุกส่วนงานของกิจการจะถือเป็นส่วนการดำเนินงาน เช่น สำนักงานใหญ่ กองทุนสำรองเลี้ยงชีพและเกษียณอายุ หรือแผนกใดๆที่ไม่ได้มีรายได้ หรืออาจมีรายได้แต่เป็นกิจกรรมของกิจการซึ่งไม่ถือเป็นส่วนการดำเนินงาน

⁸ ผู้จัดการส่วนงานหนึ่งคนอาจดูแลส่วนการดำเนินงานมากกว่าหนึ่งส่วนงานก็ได้ หากกิจการมีส่วนงานที่ถือเป็นส่วนการดำเนินงานตามนิยามมากกว่าหนึ่งส่วนงานแต่มีผู้จัดการส่วนงานเพียงหนึ่งคน ก็ให้ส่วนงานทั้งหมดนั้นเป็นส่วนการดำเนินงาน

กล่าวคือ ถ้าความแตกต่างของสินค้าหรือบริการ มีความเสี่ยงและให้ผลตอบแทนแก่กิจการมากกว่า ก็ให้ส่วนงานธุรกิจเป็นส่วนงานหลักและให้ส่วนงานภูมิศาสตร์เป็นส่วนรอง ในทำนองเดียวกัน ถ้าความสามารถในการดำเนินงานในแต่ละประเทศหรือเขตภูมิศาสตร์ที่แตกต่างกัน มีความเสี่ยงและผลตอบแทนแก่กิจการมากกว่า ก็ให้ส่วนงานภูมิศาสตร์เป็นส่วนงานหลักและให้ส่วนงานธุรกิจเป็นส่วนงานรอง

นอกจากนี้ เมื่อความแตกต่างของสินค้าหรือบริการกับความสามารถในการดำเนินงานในเขตภูมิศาสตร์ที่ต่างกัน มีความเสี่ยงและผลตอบแทนต่อกิจการเท่ากัน (ดูได้จากการนำเสนอรายงานทางการเงินแบบสองทิศทางต่อคณะกรรมการและผู้บริหารสูงสุดของกิจการ) กรณีนี้ IAS 14R กำหนดให้ส่วนงานธุรกิจเป็นส่วนงานหลักและให้ส่วนงานภูมิศาสตร์เป็นส่วนงานรอง อย่างไรก็ตาม ได้อนุญาตให้ส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์เป็นส่วนงานหลักได้ในเวลาเดียวกัน

สำหรับกรณีที่โครงสร้างบริหารองค์การและระบบรายงานทางการเงินภายใน ไม่สัมพันธ์กับประเภทของสินค้าและบริการ(กลุ่มสินค้าและบริการ) หรือเขตภูมิศาสตร์ คณะกรรมการและผู้บริหารต้องเป็นผู้ตัดสินใจว่า แหล่งที่มาและลักษณะของความเสี่ยงและผลตอบแทนของกิจการนั้น สัมพันธ์กับสินค้าและบริการหรือเขตภูมิศาสตร์มากกว่ากัน แล้วจึงเลือกส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ให้เป็นส่วนงานหลักและที่เหลือเป็นส่วนงานรอง

สำหรับ FAS 131 แม้ว่าจะไม่ได้แบ่งการรายงานในลักษณะรูปแบบหลักและรูปแบบรองเหมือน IAS 14R แต่ได้แบ่งการรายงานออกเป็นสองส่วนคือ การรายงานข้อมูลของส่วนการดำเนินงานกับการรายงานข้อมูลเกี่ยวกับกิจการ โดยรวม ดังจะกล่าวถึงในหัวข้อการเปิดเผยข้อมูล

นอกจากนี้ ยังได้กล่าวถึงกรณีที่กิจการมีโครงสร้างการบริหารองค์การแบบแมทริกซ์ เช่น มีผู้จัดการกลุ่มหนึ่งที่รับผิดชอบสินค้าและบริการที่จำหน่ายทั่วโลก และมีอีกกลุ่มหนึ่งรับผิดชอบเฉพาะเขตภูมิศาสตร์ โดยทั้งสองกลุ่มต้องส่งข้อมูลให้ผู้มีอำนาจในการตัดสินใจคนเดียวกัน กรณีนี้ FAS 131 กำหนดให้จัดส่วนการดำเนินงานตามเกณฑ์สินค้าและบริการ

3. ส่วนงานที่เสนอรายงาน

IAS 14R ระบุว่า ส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ที่ใช้รายงานภายในหนึ่งๆ จะถือเป็นส่วนงานที่เสนอรายงานต่อบุคคลภายนอกได้ ก็ต่อเมื่อรายได้ส่วนใหญ่ของส่วนงานนั้นมาจากการขายให้กับลูกค้าและมีเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- (1) มีรายได้(ลูกค้าและส่วนงานอื่น) ตั้งแต่ 10 %ขึ้นไปของรายได้รวม
- (2) มีผลการดำเนินงานตั้งแต่ 10 %ขึ้นไปของผลกำไรหรือผลขาดทุนรวมทุกส่วนงานที่มากกว่า
- (3) มีสินทรัพย์ตั้งแต่ 10 %ขึ้นไปของสินทรัพย์รวมทุกส่วนงาน

กรณีที่มีส่วนงานที่ใช้รายงานภายในที่ไม่เข้าเงื่อนไขข้างต้น กิจการสามารถ

- 1) นำเสนอเป็นส่วนงานที่เสนอรายงานได้ หรือ
- 2) นำส่วนงานเหล่านั้นไปรวมเป็นรายการกระทบยอด หรือ
- 3) นำส่วนงานเหล่านั้นมารวมกันแล้วเป็นส่วนงานที่เสนอรายงาน⁹

เมื่อรวมรายได้จากลูกค้าของทุกส่วนงานที่เสนอรายงานแล้วไม่ถึง 75 % ของรายได้ในงบการเงินรวม ให้พิจารณาส่วนงานที่เสนอรายงานเพิ่มเติมจนกระทั่งรายได้รวมของส่วนงานที่เสนอรายงานถึง 75 % ของรายได้รวมในงบการเงิน¹⁰

นอกจากนี้ IAS 14R ยังสนับสนุนให้กิจการนำส่วนการดำเนินงานตามแนวคิดเป็นส่วนงานที่เสนอรายงานได้โดยสมัครใจ โดยให้เปิดเผยการตั้งราคาโอนระหว่างส่วนงาน แต่ถ้ากิจการไม่ต้องการเปิดเผยข้อมูลของส่วนงานตามแนวคิดให้แก่บุคคลภายนอก ก็ให้รวมส่วนงานที่มีการค้าระหว่างกันเป็นส่วนงานเดียวกัน หรือหากไม่สามารถทำได้ก็ให้นำส่วนงานตามแนวคิดนั้นไปรวมกับรายการกระทบยอด

สำหรับส่วนงานที่เสนอรายงานใดๆ ที่เคยรายงานไว้ในงวดก่อนแต่ในงวดปัจจุบันไม่เข้าเงื่อนไข 10 % แต่ถ้าฝ่ายบริหารเห็นว่ายังคงมีความสำคัญ ก็สามารถถือเป็นส่วนงานที่เสนอรายงานได้เช่นเดิม และสำหรับส่วนงานที่เสนอรายงานใด ๆ ที่เพิ่งรายงานในงวดปัจจุบันเพราะเข้าเงื่อนไข 10 % ก็ให้ปรับย้อนหลังข้อมูลตามส่วนงานในงวดก่อนให้เป็นส่วนงานที่เสนอรายงานเช่นกัน แม้ว่าส่วนงานนั้นจะไม่เข้าเงื่อนไข 10 % ก็ตาม

FAS 131 กำหนดให้กิจการรายงานข้อมูลเกี่ยวกับแต่ละส่วนการดำเนินงานในงบการเงินก็ต่อเมื่อแต่ละส่วนการดำเนินงานนั้นมีระดับเกินกว่าเกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่งดังต่อไปนี้

- 1) รายได้ (ทั้งจากลูกค้าและส่วนงานอื่น) มีตั้งแต่ 10 % ขึ้นไปของรายได้รวมทุกส่วนการดำเนินงาน
- 2) ผลการดำเนินงาน มีตั้งแต่ 10 % ขึ้นไปของผลกำไรหรือผลขาดทุนรวมที่มากกว่าของทุกส่วนการดำเนินงาน
- 3) สินทรัพย์จำนวนตั้งแต่ 10 % ขึ้นไปของสินทรัพย์รวมทุกส่วนการดำเนินงาน

⁹ IAS 14 (revised) ได้กำหนดว่าส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ที่ใช้รายงานภายในตั้งแต่สองส่วนงานขึ้นไป จะรวมกันเป็นส่วนงานที่เสนอรายงานได้ก็ต่อเมื่อ ส่วนงานเหล่านั้นมีผลการดำเนินงานในระยะยาวเหมือนกันและมีปัจจัยส่วนใหญ่ตามที่กำหนดไว้ในคำนิยามเหมือนกัน กล่าวคือ

- สำหรับส่วนงานธุรกิจ มีปัจจัยเหมือนกันดังต่อไปนี้ 1) ลักษณะของสินค้าหรือบริการ 2) กระบวนการผลิต 3) ชนิดหรือกลุ่มของลูกค้า 4) ช่องทางการจำหน่ายหรือวิธีการให้บริการ 5) ข้อบังคับทางธุรกิจ เช่น ธนาคาร ประกันภัย
- สำหรับส่วนงานภูมิศาสตร์ มีปัจจัยเหมือนกันดังต่อไปนี้ 1) สภาพเศรษฐกิจและการเมือง 2) ความสัมพันธ์ของการดำเนินงานในเขตภูมิศาสตร์ 3) ระยะห่างระหว่างการดำเนินงานในแต่ละแห่ง 4) ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานในเขตภูมิศาสตร์นั้น โดยเฉพาะ 5) ข้อกำหนดที่ใช้ควบคุมปฏิวัตรวดเงินตรา 6) ความเสี่ยงจากสกุลเงิน

¹⁰ แม้ว่าส่วนงานที่เพิ่มนั้นจะมีรายได้ ผลการดำเนินงานและสินทรัพย์ไม่ถึง 10 % ของยอดรวมในงบการเงินรวม

สำหรับส่วนการดำเนินงานใดที่มีระดับของรายได้ ผลการดำเนินงาน หรือสินทรัพย์ไม่ถึงเกณฑ์ข้างต้นสามารถ (1) นำเสนอเป็นส่วนงานที่เสนอรายงานได้ ถ้าผู้บริหารเห็นว่าเป็นประโยชน์กับผู้ใช้งบการเงิน หรือ (2) นำส่วนการดำเนินงานนั้นไปรวมกับส่วนการดำเนินงานอื่นที่ไม่ถึงเกณฑ์เช่นกันเพื่อแสดงเป็นส่วนงานที่เสนอรายงานได้¹¹

เมื่อรวมส่วนงานที่เสนอรายงานทั้งหมดแล้วพบว่า มีรายได้จากลูกค้าร้อยละ 75 % ของรายได้รวม ก็ให้กำหนดส่วนการดำเนินงานเพิ่มเติม (แม้ว่าส่วนการดำเนินงานเพิ่มนั้นจะไม่ถึงระดับของรายได้ ผลการดำเนินงาน หรือสินทรัพย์ข้างต้น) จนกระทั่งส่วนการดำเนินงานที่เสนอรายงานมีรายได้จากลูกค้ารวมอย่างน้อย 75 % รายได้ในงบการเงิน และถ้ามีกิจกรรมทางธุรกิจและส่วนการดำเนินงานใดที่ไม่ได้เสนอรายงาน ก็ให้รวมไว้ในหมวด “...อื่นๆ” พร้อมทั้งอธิบายรายละเอียดของรายการนั้นด้วย

สำหรับส่วนงานที่เคยเสนอรายงานในงวดก่อน ซึ่งมีระดับไม่ถึง 10 % ในงวดปัจจุบันแต่ฝ่ายบริหารพิจารณาแล้วเห็นว่ายังคงมีความสำคัญ¹² ก็ให้เป็นส่วนงานที่เสนอรายงานได้ และสำหรับส่วนการดำเนินงานใดที่เพิ่งเป็นส่วนงานที่เสนอรายงานใหม่ในงวดปัจจุบัน ให้ปรับย้อนหลังข้อมูลของงวดก่อนให้เป็นส่วนงานที่เสนอรายงาน ยกเว้นมีข้อมูลไม่พอและเสียค่าใช้จ่ายมากเกินไป นอกจากนี้ FAS 131 มีแนวปฏิบัติสำหรับจำนวนส่วนงานที่เสนอรายงานว่า ไม่ควรเกิน 10 ส่วนงาน

สำหรับการเปิดเผยข้อมูลตามแนวคิด FAS 131 ตามนิยามให้ขึ้นอยู่กับว่าส่วนงานนั้นมีผู้มีอำนาจในการตัดสินใจใช้ส่วนงานนั้นหรือไม่ ถ้าผู้มีอำนาจในการตัดสินใจเป็นส่วนทรัพยากรและประเมินผลการดำเนินงานในแต่ละกระบวนการผลิต ก็ต้องเปิดเผยข้อมูลตามแนวคิดนั้นซึ่งช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจกิจการได้ดีขึ้น

เมื่อพิจารณาข้อกำหนดในการพิจารณาส่วนงานภายในให้เป็นส่วนงานที่เสนอรายงานของทั้งสองมาตรฐานแล้ว พบว่า ทั้ง IAS 14R และ FAS 131 มีเนื้อหาส่วนใหญ่เหมือนกัน กล่าวคือ

- 1) ระดับ 10 % ที่จะพิจารณาเป็นส่วนงานที่เสนอรายงาน
- 2) ข้อปฏิบัติสำหรับส่วนงานที่ไม่ถึงระดับ 10 %
- 3) เกณฑ์ในการรวมส่วนงาน (IAS 14R แยกเป็นส่วนงานธุรกิจกับส่วนงานภูมิศาสตร์)
- 4) ผลรวมรายได้ทุกส่วนงานที่เสนอรายงานให้ถึง 75 % ของรายได้รวม
- 5) การปฏิบัติสำหรับส่วนงานที่เคยรายงานในงวดก่อนแต่ไม่ถึงระดับในงวดปัจจุบัน
- 6) การปฏิบัติสำหรับส่วนงานที่เพิ่งเสนอรายงานในงวดปัจจุบัน

¹¹ FAS 131 ระบุว่า ส่วนการดำเนินงานใด ๆ ตั้งแต่สองส่วนงานขึ้นไปจะรวมเป็นส่วนงานเดียวได้ ก็ต่อเมื่อมีผลการดำเนินงานในระยะยาวเหมือนกัน และมีปัจจัยส่วนใหญ่เหมือนกันดังต่อไปนี้ 1) ชนิดของสินค้าและบริการ 2) กระบวนการผลิต 3) ประเภทของลูกค้า 4) วิธีที่ใช้ในการกระจายสินค้าและให้บริการ 5) ข้อบังคับทางธุรกิจ เช่น ธนาคาร ประกันภัย

¹² ความสำคัญที่วัดขึ้น ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้บริหารซึ่งขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมในการดำเนินธุรกิจนั้นๆ

อย่างไรก็ดี FAS 131 ได้กล่าวถึงจำนวนส่วนงานที่เสนอรายงานว่าไม่ควรมีมากเกินไปซึ่ง IAS 14R ไม่ได้กล่าวไว้ และ IAS 14R สนับสนุนการเปิดเผยข้อมูลตามแนวดิ่ง ส่วน FAS 131 กำหนดให้ต้องเปิดเผยถ้าฝ่ายบริหารใช้ภายใน

นโยบายการบัญชีของส่วนงาน

IAS 14R กล่าวว่า กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีในการจัดทำข้อมูลตามส่วนงานเดียวกับที่ใช้ในงบการเงินรวมหรืองบการเงินเฉพาะกิจการ¹³

อย่างไรก็ดี ได้อนุญาตให้กิจการใช้นโยบายการบัญชีที่ต่างจากงบการเงินรวมได้ เมื่อข้อมูลนั้นเป็นข้อมูลที่ให้รายงานภายในต่อคณะกรรมการและผู้บริหารสูงสุดของกิจการ ซึ่งใช้ในส่วนทรัพยากรและประเมินผลการดำเนินงานของส่วนงาน ทั้งนี้ ให้กิจการอธิบายนโยบายการบัญชีที่ใช้กันอย่างชัดเจน

นอกจากนี้ กิจการจะสามารถปันส่วนสินทรัพย์ที่ใช้ร่วมกันระหว่างส่วนงานได้ ก็ต่อเมื่อมีการปันส่วนรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องไปสู่ส่วนงานเหล่านั้นด้วย ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์จะปันส่วนเข้าสู่ส่วนงานได้ ก็ต่อเมื่อหักค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายจากผลการดำเนินงานแล้วเช่นกัน หรือถ้าผลการดำเนินงานของส่วนงานได้รวมดอกเบี้ยรับ(ดอกเบี้ยจ่าย)ไว้แล้ว สินทรัพย์(หนี้สิน)ที่ก่อให้เกิดดอกเบี้ยนั้นต้องรวมไว้ในส่วนงานเช่นกัน

ส่วน FAS 131 นั้น ระบุว่า นโยบายการบัญชีที่ใช้เตรียมข้อมูลตามส่วนงานจะเป็นนโยบายการบัญชีที่ผู้มีอำนาจในการตัดสินใจใช้ปันส่วนทรัพยากรและประเมินผลการดำเนินงานของส่วนงาน ซึ่งอาจไม่ใช้นโยบายการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินรวม¹⁴

กล่าวคือ รายได้ ค่าใช้จ่ายและกำไร(ขาดทุน) รายการปรับปรุงและรายการตัดบัญชีจะปันส่วนให้กับส่วนงานได้ ก็ต่อเมื่อเป็นรายการที่ผู้มีอำนาจใช้ปันส่วนทรัพยากรและวัดผลการดำเนินงานของส่วนงาน ในทำนองเดียวกัน สินทรัพย์จะปันส่วนให้กับส่วนงานได้ก็ต่อเมื่อเป็นสินทรัพย์ที่ผู้มีอำนาจใช้ในการตัดสินใจและต้องปันส่วนโดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผล

นอกจากนี้ ถ้าผู้มีอำนาจในการตัดสินใจวัดผลการดำเนินงานและสินทรัพย์ของส่วนงานโดยใช้หลายเกณฑ์ ก็ให้ใช้เกณฑ์เดียวกับที่ใช้ในงบการเงินรวม หรือใกล้เคียงกับที่ใช้ในงบการเงินรวม

¹³ เนื่องจากถือว่า นโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้ในการจัดทำงบการเงินนั้นเหมาะสมกับการรายงานต่อบุคคลภายนอกแล้ว แต่ก็ได้ให้หมายความว่าจะส่วนงานที่เสนอรายงานนั้น เป็นหน่วยงานที่รายงานข้อมูลแยกต่างหาก

¹⁴ FASB ให้เหตุผลว่า นโยบายการบัญชีที่ใช้จัดทำงบการเงินรวมบางนโยบายไม่สามารถใช้ได้ในระดับส่วนงาน เช่น การปันส่วนต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์หรือหนี้สินของบริษัทย่อยที่บันทึกบัญชีด้วยวิธีซื้อ การตราราคาสินค้าคงเหลือที่เกี่ยวข้องมากกว่าหนึ่งส่วนงานแบบเข้าหลัง-ออกก่อน นอกจากนี้ ยังไม่มีนโยบายการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับการปันส่วนต้นทุนสินทรัพย์หรือหนี้สินร่วมระหว่างส่วนงาน หรือการตั้งราคาโอนระหว่างส่วนงาน

จะเห็นได้ว่า มีความแตกต่างระหว่าง IAS 14R กับ FAS 131 คือ FAS 131 ไม่ได้กำหนดให้ ส่วนงานใช้นโยบายการบัญชีเดียวกับที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ แต่เป็นนโยบาย การบัญชีที่มีอำนาจในการตัดสินใจใช้เป็นส่วนทรัพยากรและประเมินผลส่วนงาน และ IAS 14R กำหนดให้กิจการบ่งส่วนรายการแบบสมมาตร¹⁵ ในขณะที่ FAS 131 กำหนดให้บ่งส่วนเฉพาะราย การที่ใช้โดยผู้บริหารของกิจการ(อสมมาตร)

การเปิดเผยข้อมูล

การเปิดเผยข้อมูลของ IAS 14R แบ่งเป็นรูปแบบหลักและรูปแบบรองมีรายละเอียดต่อไปนี้

ก. การเปิดเผยข้อมูลตามรูปแบบหลัก

เมื่อกิจการได้เลือกส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ให้เป็นส่วนงานหลักแล้ว ให้เปิดเผยข้อมูลในแต่ละส่วนงานที่เสนอรายงานดังต่อไปนี้

- 1) รายได้ของส่วนงาน(แยกระหว่างรายได้จากลูกค้ากับส่วนงานอื่น)
- 2) ผลการดำเนินงานหรือกำไร(ขาดทุน)ของส่วนงาน¹⁶
- 3) สินทรัพย์ของส่วนงาน
- 4) หนี้สินของส่วนงาน
- 5) รายจ่ายฝ่ายทุน (ใช้เกณฑ์คงค้าง)
- 6) ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายสำหรับงวดของสินทรัพย์ของส่วนงาน
- 7) ค่าใช้จ่ายที่ไม่ใช่เงินสดที่มีสาระสำคัญนอกจากค่าเสื่อมราคาและค่าตัด

จำหน่าย

8) ส่วนแบ่งกำไร(ขาดทุน)สุทธิในบริษัทร่วม กิจการร่วมค้าหรือบริษัทอื่นที่ บันทึกโดยวิธีส่วนได้เสีย เมื่อการดำเนินงานของบริษัทดังกล่าวเกือบทั้งหมดอยู่ในส่วนงานเดียวกัน¹⁷

9) เงินลงทุนในบริษัทร่วม กิจการร่วมค้าและบริษัทอื่นซึ่งบันทึกบัญชีโดยวิธี ส่วนได้เสีย (ควบคู่กับการเปิดเผยในข้อ 8)

¹⁵ การบ่งส่วนรายการแบบสมมาตร คือ การบ่งส่วนรายการในงบกำไรขาดทุนกับงบดุล ตัวอย่างเช่น ถ้าดอกเบี๋ยรับ(จ่าย) รวมคำนวณในผลการดำเนินงานของส่วนงาน สินทรัพย์(หนี้สิน)ของส่วนงานต้องรวมสินทรัพย์(หนี้สิน)ที่เกี่ยวข้องกับดอกเบี๋ยรับ (จ่าย)นั้นด้วย

¹⁶ เป็นผลต่างระหว่างรายได้ของส่วนงานกับค่าใช้จ่ายของส่วนงานก่อนหักส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ถ้ากิจการสามารถวัด ความสามารถในการดำเนินงานของส่วนงานอื่นเพิ่มเติมจากกำไร(ขาดทุน)ของส่วนงานอย่างเหมาะสม ก็ให้แสดงรายการนั้นเพิ่มจาก กำไร(ขาดทุน)ของส่วนงาน พร้อมกับอธิบายเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดค่านั้นหากต่างจากนโยบายการบัญชีที่ใช้ในการทำงบการเงิน เช่น กำไรขั้นต้น (แสดงอยู่เหนือกำไร(ขาดทุน)ของส่วนงาน) และกำไร(ขาดทุน)จากการดำเนินงานตามปกติ(ก่อนหรือหลังภาษีเงินได้) และกำไร(ขาดทุน)สุทธิ (แสดงอยู่ใต้กำไร(ขาดทุน)ของส่วนงาน)

¹⁷ แม้ว่าจะเปิดเผยเฉพาะผลรวมส่วนแบ่งกำไร(ขาดทุน)สุทธิในบริษัทร่วมฯ แต่ต้องพิจารณาแต่ละบริษัทร่วมนั้นๆ ว่าการ ดำเนินงานอยู่ในส่วนเดียวกันหรือไม่

10) ขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการรับรู้และกลับบัญชี¹⁸ ซึ่งได้รับรู้ในงบกำไร (ขาดทุน) และส่วนของเจ้าของในระหว่างงวดแล้ว

11) รายละเอียดของรายได้และค่าใช้จ่ายของส่วนงาน¹⁹ ได้แก่ ที่มา ลักษณะ หรือจำนวนรายได้และค่าใช้จ่ายที่สามารถช่วยให้เข้าใจผลการดำเนินงานของส่วนงานได้ดีขึ้น

12) กระแสเงินสดของส่วนงานและรายได้ที่ไม่ใช่เงินสดที่มีสาระสำคัญซึ่งรวมในรายได้ตามส่วนงาน²⁰

การกระทบบยอด IAS 14R กำหนดให้กระทบบยอดรายการที่เปิดเผยตามส่วนงานกับผลรวมในงบการเงินซึ่งต้องกระทบบยอดรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

- 1) รายได้ของส่วนงานกระทบบยอดกับรายได้ในงบการเงินรวม
- 2) ผลการดำเนินงานของส่วนงาน กระทบบยอดกับกำไร(ขาดทุน)สุทธิของกิจการ
- 3) สินทรัพย์ของส่วนงานกระทบบยอดกับสินทรัพย์รวมของกิจการ
- 4) หนี้สินของส่วนงานกระทบบยอดกับหนี้สินรวมของกิจการ

ข. การเปิดเผยข้อมูลตามรูปแบบรับรอง

IAS 14R ระบุว่า การเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานสำหรับรูปแบบรับรองนั้นให้พิจารณากรณีดังต่อไปนี้

1) ส่วนงานธุรกิจเป็นส่วนงานหลัก

เมื่อส่วนงานธุรกิจเป็นส่วนงานหลัก ดังนั้นส่วนงานภูมิศาสตร์ก็เป็นส่วนงานรองจึงต้องเปิดเผยข้อมูลในแต่ละส่วนงานภูมิศาสตร์ดังนี้

- รายได้จากลูกค้า (ตามที่ตั้งของลูกค้า) ซึ่งเป็นส่วนงานที่มีรายได้ตั้งแต่ 10 % ขึ้นไปของรายได้รวมจากลูกค้า และ
- สินทรัพย์ (ตามที่ตั้งของสินทรัพย์) ซึ่งเป็นส่วนงานที่มีสินทรัพย์ตั้งแต่ 10% ขึ้นไปของสินทรัพย์รวมของทุกส่วนงานภูมิศาสตร์ และ
- รายจ่ายฝ่ายทุน(ตามที่ตั้งของสินทรัพย์) ซึ่งเป็นส่วนงานที่มีสินทรัพย์ตั้งแต่ 10% ขึ้นไปของสินทรัพย์รวมของทุกส่วนงานภูมิศาสตร์

¹⁸ ต้องเปิดเผยตาม IAS 36 (1998) Impairment of Assets p.116 -117 .

¹⁹ สนับสนุนให้เปิดเผยตามข้อกำหนดของ IAS 8 (revised 1993) "Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies" p. 16-18. ซึ่งไม่ถือเป็นการเปลี่ยนรายการจากการดำเนินงานตามปกติเป็นรายการพิเศษ หรือเปลี่ยนวิธีการวัดค่าแต่อย่างใด แต่อาจเปลี่ยนระดับความสำคัญของรายการที่ใช้ในการประเมินจากระดับกิจการเป็นระดับส่วนงาน

²⁰ สนับสนุนให้เปิดเผยตามข้อกำหนดของ IAS 7 "Cash Flows Statement" p. 52 ซึ่งให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกระแสเงินสดในแต่ละส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์ ที่ช่วยให้ผู้ให้เข้าใจสภาพคล่องและกระแสเงินสดระหว่างส่วนงานกับกิจการโดยรวม และเมื่อเปิดเผยข้อมูลกระแสเงินสดแล้ว ไม่ต้องเปิดเผยค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายหรือค่าใช้จ่ายที่มีเงินสดอีก

2) ส่วนงานภูมิศาสตร์เป็นส่วนงานหลัก

ส่วนงานรองคือส่วนงานธุรกิจซึ่งมีรายได้จากลูกค้าตั้งแต่ 10 % ขึ้นไปของรายได้รวมจากลูกค้า หรือมีสินทรัพย์ตั้งแต่ 10% ขึ้นไปของสินทรัพย์รวมทุกส่วนงาน ให้เปิดเผยข้อมูลดังนี้

- รายได้จากลูกค้า และ
- สินทรัพย์ และ
- รายจ่ายฝ่ายทุน

หลังจากที่ได้เปิดเผยข้อมูลข้างต้นแล้ว ให้พิจารณาต่อว่าส่วนงานภูมิศาสตร์ที่เป็นส่วนงานหลักนั้นใช้เกณฑ์ที่ตั้งของสินทรัพย์หรือที่ตั้งของลูกค้า แล้วเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม กล่าวคือ

2.1) ส่วนงานภูมิศาสตร์ตามเกณฑ์ที่ตั้งของสินทรัพย์

เมื่อส่วนงานภูมิศาสตร์ที่กิจการรายงานในรูปแบบหลักนั้นจัดตามเกณฑ์ที่ตั้งของสินทรัพย์ซึ่งต่างไปจากที่ตั้งของลูกค้า ให้เปิดเผย

- รายได้จากลูกค้า (ตามที่ตั้งของลูกค้า) ซึ่งมีรายได้จากลูกค้าตั้งแต่ 10 % ขึ้นไปของรายได้รวมจากลูกค้า

2.2) ส่วนงานภูมิศาสตร์ตามเกณฑ์ที่ตั้งของลูกค้า

เมื่อส่วนงานภูมิศาสตร์ที่รายงานในรูปแบบหลักจัดตามเกณฑ์ที่ตั้งของลูกค้าและสินทรัพย์ของกิจการตั้งอยู่ในภูมิศาสตร์ซึ่งต่างจากที่ตั้งของลูกค้า และในแต่ละส่วนงานภูมิศาสตร์ตามที่ตั้งของสินทรัพย์มีรายได้จากลูกค้าหรือสินทรัพย์ตั้งแต่ 10 % ขึ้นไปของจำนวนในงบการเงินรวม ให้เปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

- สินทรัพย์ (ตามที่ตั้งของสินทรัพย์) และ
- รายจ่ายฝ่ายทุน (ตามที่ตั้งของสินทรัพย์)

ค. การเปิดเผยข้อมูลอื่น

IAS 14R กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลอื่น เพิ่มเติมจากที่ได้เปิดเผยในรูปแบบหลักและรูปแบบรองแล้วดังต่อไปนี้

1) กรณีที่ส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ ที่ใช้รายงานต่อคณะกรรมการและผู้บริหารสูงสุดไม่ใช่รายงานต่อบุคคลภายนอก เนื่องจากรายได้ส่วนใหญ่มาจากส่วนงานอื่น แต่มีรายได้จากลูกค้าตั้งแต่ 10 % ขึ้นไปของรายได้รวมจากลูกค้า ดังนั้น ให้เปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

- ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับส่วนงานนั้น และ
- รายได้จากลูกค้า และ
- รายได้จากส่วนงานอื่น

2) การโอนระหว่างส่วนงาน ให้เปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

- รายได้จากส่วนงานอื่นซึ่งเป็นรายได้ที่ใช้ในการโอนจริง และ
- เกณฑ์ที่ใช้ในการตั้งราคาโอนและการเปลี่ยนแปลงเกณฑ์(ให้ปรับย้อนหลังข้อมูลงวดก่อนด้วย)

3) การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ใช้รายงานซึ่งมีผลกระทบอย่างสำคัญต่อข้อมูลตามส่วนงาน ให้เปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

- การปรับย้อนหลังข้อมูลตามส่วนงานที่ใช้ในการเปรียบเทียบของงวดก่อน
- การอธิบายรายละเอียดของการเปลี่ยนแปลง รวมถึง
 - ลักษณะการเปลี่ยนแปลง
 - เหตุผลของการเปลี่ยนแปลง
 - ข้อเท็จจริงที่ได้ปรับย้อนหลังหรือเหตุผลที่ไม่สามารถปรับได้
 - ผลกระทบทางการเงินที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงหากสามารถพิจารณาได้อย่างสมเหตุสมผล
- ถ้าไม่สามารถปรับย้อนหลังข้อมูลงวดก่อนได้ ก็ให้เปิดเผยข้อมูลของส่วนงานทั้งที่ใช้เกณฑ์เดิมและเกณฑ์ใหม่ในปีที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้นเพื่อให้ข้อมูลเปรียบเทียบกันได้²¹

4) การเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ทั้งในส่วนงานหลักและส่วนงานรอง ถ้าไม่ได้เปิดเผยไว้ในส่วนอื่นของงบการเงินหรือรายงานประจำปี

- ชนิดของสินค้าและบริการที่เสนอรายงานในแต่ละส่วนงานธุรกิจ²² และ
- ส่วนประกอบของส่วนงานภูมิศาสตร์ที่เสนอรายงาน²³

5) กรณีของส่วนงานที่เคยเสนอรายงานในงวดก่อนแล้วจะไม่ถือเป็นส่วนงานที่รายงานในงวดปัจจุบันซึ่งอาจเป็นเพราะอุปสงค์ลดลง การเปลี่ยนแปลงกลยุทธ์การบริหาร หรือการขายหรือรวมส่วนงาน ให้กิจการเปิดเผยเหตุผลที่ไม่นำเสนอส่วนงานดังกล่าว

6) กรณีที่กิจการถือปฏิบัติตาม IAS 14R สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีก่อนวันบังคับใช้ (1 กรกฎาคม พ.ศ. 2541) แทนการใช้ IAS 14 ฉบับเดิม ให้เปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

- ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีก่อนวันบังคับใช้

²¹ จากข้อกำหนดของ IAS 8 (p. 42) ซึ่งการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีทำได้เฉพาะกรณีที่กฎหมายหรือมาตรฐานการบัญชีกำหนด หรือเพื่อให้งบการเงินแสดงรายการได้เหมาะสมยิ่งขึ้น

²² ช่วยประเมินผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงต่างๆ เช่น ความต้องการสินค้าและบริการที่เพิ่มขึ้น ราคาวัตถุดิบหรือปัจจัยการผลิตอื่นที่เพิ่มขึ้น การพัฒนาผลิตภัณฑ์และกระบวนการผลิตของส่วนงานธุรกิจนั้น

²³ ช่วยประเมินผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในภาวะเศรษฐกิจและการเมืองซึ่งส่งผลโดยตรงต่ออัตราผลตอบแทนและความเสี่ยงของส่วนงานภูมิศาสตร์นั้นๆ

- การปรับย้อนหลังข้อมูลตามส่วนงานที่ใช้ในการเปรียบเทียบของงวดก่อนให้สอดคล้องกับข้อกำหนดใน IAS 14R หรือ

- เหตุผลที่ไม่สามารถปรับย้อนหลังข้อมูลงวดก่อนได้

การเปิดเผยข้อมูลของ FAS 131 กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงาน โดยแบ่งเป็นสองส่วน คือ การเปิดเผยข้อมูลของส่วนการดำเนินงานที่เสนอรายงาน กับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกิจการโดยรวม

ก. การเปิดเผยข้อมูลของส่วนการดำเนินงาน แบ่งเป็นหัวข้อต่อไปนี้

1) ข้อมูลทั่วไป

- ปัจจัยที่ใช้ในการกำหนดส่วนการดำเนินงานที่เสนอรายงาน เช่น ฝ่ายบริหารอาจเลือกกำหนดส่วนงานโดยใช้เกณฑ์ความแตกต่างของสินค้าและบริการ เขตภูมิศาสตร์ ขอบบังคับทางธุรกิจ หรือหลายเกณฑ์ร่วมกัน หรือปัจจัยที่ใช้ในการรวมส่วนงาน เป็นต้น

- ชนิดของสินค้าและบริการ ซึ่งเป็นแหล่งที่มาของรายได้

2) ข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานและสินทรัพย์ของส่วนงาน

- ผลการดำเนินงานของส่วนงาน รวมรายการดังต่อไปนี้²⁴

- รายได้จากลูกค้า
- รายได้จากส่วนงานอื่น
- ดอกเบี้ยรับ²⁵
- ดอกเบี้ยจ่าย
- ค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่ายและค่าสูญสิ้น
- รายการไม่ปกติ²⁶
- ส่วนแบ่งกำไรสุทธิของบริษัทร่วมที่บันทึกโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย
- ภาษีเงินได้
- รายการพิเศษ²⁷
- รายการที่มีใช้เงินสดซึ่งมีสาระสำคัญ (นอกจากค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่าย และค่าสูญสิ้น)

²⁴ รายการดังกล่าวต้องเป็น (1) รายการที่รวมคำนวณในผลการดำเนินงานของส่วนงานที่ใช้รายงานให้กับผู้มีอำนาจใช้ในการตัดสินใจ (2) รายการที่ไม่ได้รวมคำนวณในผลการดำเนินงานแต่เป็นรายการที่ใช้โดยผู้มีอำนาจในการตัดสินใจ

²⁵ สำหรับส่วนงานที่ดำเนินงานด้านการเงินเป็นหลักให้แสดงเป็นดอกเบี้ยรับ(จ่าย)สุทธิ และถ้าส่วนงานไม่ได้ดำเนินงานด้านการเงินหรือเกี่ยวข้องเพียงเล็กน้อย ก็ไม่ต้องเปิดเผยรายการดอกเบี้ย

²⁶ ไม่ได้เกิดจากการดำเนินงานตามปกติ หรือไม่บ่อยเกิดขึ้น

²⁷ ไม่ได้เกิดจากการดำเนินงานตามปกติ และไม่บ่อยเกิดขึ้น

- สิทธิทรัพย์สินของส่วนงาน รวมรายการดังต่อไปนี้²⁸
 - เงินลงทุนในบริษัทร่วมที่บันทึกโดยวิธีส่วนได้เสีย
 - รายจ่ายฝ่ายทุน

3) การกระทบยอด

- รายได้รวมทุกส่วนงานกระทบกับรายได้รวมของกิจการ
- ผลการดำเนินงานของทุกส่วนงานกระทบกับกำไร(ขาดทุน)ก่อนหักภาษี (รายการพิเศษ การยกเลิกการดำเนินงาน ผลสะสมจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี) และ ถ้ากิจการปันส่วนภาษีเงินได้และรายการพิเศษให้กับส่วนงาน ก็ให้กระทบยอดกับกำไร(ขาดทุน)ของส่วนงานทั้งหมดกับกำไรหลังหักภาษีและรายการพิเศษ

- สิทธิทรัพย์สินของทุกส่วนงานกับสิทธิทรัพย์สินรวมของกิจการ
- รายการใดๆ ที่เปิดเผยในส่วนงานที่เสนอรายงาน ให้กระทบกับจำนวนในงบการเงินรวม²⁹ เช่น ถ้ากิจการเปิดเผยข้อมูลหนี้สินของส่วนงาน ก็ให้กระทบยอดหนี้สินในแต่ละส่วนงานที่เสนอรายงานกับหนี้สินรวมในงบการเงิน

ทั้งนี้ รายการกระทบยอดใดที่มีสาระสำคัญ ให้แยกเปิดเผยต่างหาก

4) ข้อมูลระหว่างกาล FAS 131 กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในแต่ละส่วนงานที่เสนอรายงานในงบการเงินระหว่างกาล

- รายได้จากลูกค้า
- รายได้จากส่วนงานอื่น
- ผลการดำเนินงานของส่วนงาน
- สิทธิทรัพย์สินของส่วนงานที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญจากที่แสดงในงบการเงินฉบับล่าสุด
- เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดส่วนงาน หรือเกณฑ์ในการวัดผลการดำเนินงานของส่วนงานที่ต่างจากงบการเงินงวดล่าสุด
- การกระทบยอดรายการที่เปิดเผยในส่วนงานที่เสนอรายงานกับรายได้ของกิจการก่อนหักภาษี³⁰

²⁸ รายการดังกล่าวต้องเป็น (1) รายการที่รวมในการคำนวณสิทธิทรัพย์สินของส่วนงานที่ใช้รายงานให้กับผู้มีอำนาจใช้ในการตัดสินใจ (2) รายการที่ไม่ได้รวมคำนวณในสิทธิทรัพย์สินของส่วนงาน แต่เป็นรายการที่ใช้โดยผู้มีอำนาจในการตัดสินใจ

²⁹ รายการกระทบยอดที่มีความสำคัญทุกรายการให้แยกแสดงและเปิดเผยต่างหาก เช่น รายการปรับปรุงใดซึ่งมีความสำคัญที่ใช้คำนวณผลการดำเนินงานของส่วนงานให้กระทบยอดกับในงบการเงินรวมโดยแยกเปิดเผยต่างหาก

³⁰ ถ้ากิจการปันส่วนภาษีเงินได้และรายการพิเศษให้กับส่วนงาน กิจการอาจเลือกกระทบยอดกำไร(ขาดทุน)ของส่วนงานรวมกับรายได้หลังหักรายการดังกล่าวในงบการเงินรวม รายการกระทบยอดใดที่มีสาระสำคัญให้เปิดเผยต่างหาก

นอกจากการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว FAS 131 ยังกำหนดให้กิจการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้ในการวัดผลการดำเนินงานและสินทรัพย์ของแต่ละส่วนงานที่เสนอรายงานอย่างน้อยดังนี้

- 1) เกณฑ์ที่ใช้สำหรับรายการค้าระหว่างส่วนงาน
- 2) ความแตกต่างระหว่างเกณฑ์ที่ใช้วัดผลการดำเนินงานของส่วนงานกับกิจการและความแตกต่างของนโยบายการบัญชีที่ใช้ปันส่วนต้นทุนระหว่างส่วนงานกับกิจการ
- 3) ความแตกต่างระหว่างเกณฑ์ที่ใช้วัดมูลค่าสินทรัพย์ของส่วนงานกับกิจการและความแตกต่างของนโยบายการบัญชีที่ใช้ปันส่วนสินทรัพย์ระหว่างส่วนงานกับกิจการ
- 4) ลักษณะและผลกระทบจากการเปลี่ยนเกณฑ์ที่ใช้วัดผลการดำเนินงานของส่วนงานในงวดก่อนกับงวดปัจจุบัน
- 5) ลักษณะและผลกระทบของการปันส่วนรายการแบบอสมมาตร เช่น เมื่อกิจการปันส่วนค่าเสื่อมราคาให้กับส่วนงานแต่ไม่ได้ปันส่วนสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง

เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างองค์กรภายในซึ่งทำให้ส่วนงานที่เสนอรายงานเปลี่ยนไปให้กิจการปรับย้อนหลังข้อมูลที่รายงานในงวดก่อนทั้งของงวดก่อนและงวดระหว่างกาล และให้แสดงส่วนงานที่เสนอรายงานซึ่งได้ปรับย้อนหลังแล้ว ทั้งนี้ ถ้าปรับย้อนหลังข้อมูลไม่ได้ก็ให้เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานทั้งเกณฑ์เก่าและเกณฑ์ใหม่ในปีที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น

ข. การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกิจการโดยรวม³¹

เป็นการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าและบริการ และเขตภูมิศาสตร์ เพิ่มเติมจากข้อมูลที่ได้เปิดเผยในส่วนงานที่เสนอรายงานแล้วสำหรับทุกกิจการ รวมทั้งกิจการที่มีส่วนงานที่เสนอรายงานเดียวแต่มีสินค้าและบริการหลายหลาย และ/หรือมีรายได้จากลูกค้ามากกว่าหนึ่งประเทศ

- 1) ข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าและบริการ
 - รายได้จากลูกค้าสำหรับแต่ละสินค้าและบริการ (กลุ่มของสินค้าและบริการ)
- 2) ข้อมูลตามเขตภูมิศาสตร์ ได้แก่
 - รายได้จากลูกค้า³² โดยแสดงเป็น
 - ภายในประเทศ
 - ต่างประเทศทั้งหมด
 - ประเทศใดๆ ที่มีสาระสำคัญ
 - สินทรัพย์ถาวร³³ โดยแสดงเป็น
 - ภายในประเทศ

³¹ จำนวนที่เปิดเผยต้องเป็นจำนวนเดียวกับที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินของกิจการ ถ้าเปิดเผยไม่ได้ก็ให้บอกเหตุผลด้วย

³² ช่วยให้เข้าใจความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นในภาวะเศรษฐกิจขาลง หรือความสามารถในการเจริญเติบโตในภาวะเศรษฐกิจขาขึ้น

³³ ช่วยให้เข้าใจถึงความเสี่ยงจากการเปลี่ยนแปลงต่างๆ เช่น การปฏิวัติทางการเมืองที่มีการยึดทรัพย์สิน

- ต่างประเทศ
- ประเทศใดๆ ที่มีสาระสำคัญ
- อาจแสดงเป็นผลรวมของกลุ่มประเทศในแต่ละเขตภูมิศาสตร์

3) ข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าหลัก

- รายละเอียดของลูกค้าหลัก (กิจการมีรายได้จากลูกค้ารายนั้นตั้งแต่ 10 %ขึ้นไปของรายได้รวมของกิจการ) ผลรวมรายได้จากลูกค้าหลัก รวมทั้งเปิดเผยส่วนงานที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้นด้วย

เมื่อพิจารณาการเปิดเผยข้อมูลของทั้งสององค์การแล้วจะเห็นว่า รูปแบบการเปิดเผยข้อมูลนั้นต่างกัน โดย IAS 14R แบ่งการเปิดเผยเป็นสามส่วนได้แก่ การเปิดเผยข้อมูลตามรูปแบบหลัก รูปแบบรอง และข้อมูลอื่น ในขณะที่ FAS 131 แบ่งเป็นการเปิดเผยข้อมูลของส่วนงานที่เสนอรายงาน(ทั้งในงบการเงินประจำปีกับงบการเงินระหว่างกาล) และการเปิดเผยข้อมูลของกิจการ โดยรวม

อย่างไรก็ตาม ข้อมูลส่วนใหญ่ที่ต้องการให้เปิดเผยนั้น ใกล้เคียงกัน ยกเว้นบางรายการที่ต่างกัน ได้แก่ FAS 131 ไม่ได้กำหนดให้กิจการเปิดเผยหนี้สินของส่วนงาน ขาดทุนจากการด้อยค่า และไม่ได้สนับสนุนให้เปิดเผยข้อมูลกระแสเงินสด

นอกจากนี้ FAS 131 กำหนดให้จำนวนที่แสดงในส่วนงานที่เสนอรายงานเป็นจำนวนเดียวกับที่ใช้โดยผู้มีอำนาจในการตัดสินใจ ซึ่งต่างจากจำนวนที่ใช้รายงานในงบการเงินรวมของกิจการ ในขณะที่ IAS 14R กำหนดให้ข้อมูลที่รายงานทั้งรูปแบบหลักและรูปแบบรองเป็นจำนวนเดียวกับที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินรวม

การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง

IAS 14R เริ่มใช้กับงบการเงินตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2541 ส่วน FAS 131 เริ่มบังคับใช้กับงบการเงินตั้งแต่วันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2540 โดยทั้งสององค์การสนับสนุนให้กิจการสามารถนำไปใช้ก่อนได้เช่นกัน

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงนี้ทั้งสองมาตรฐานมีข้อกำหนดอย่างเดียวกันคือ ในปีแรกๆ เริ่มใช้มาตรฐาน กิจการต้องปรับย้อนหลังข้อมูลตามส่วนงานของงวดก่อนให้สอดคล้องกับข้อกำหนดในมาตรฐาน หากไม่สามารถปรับได้ก็ให้นำเสนอข้อมูลทั้งตามเกณฑ์เก่าและเกณฑ์ใหม่ พร้อมทั้งให้เหตุผลว่าเหตุใดจึงไม่สามารถปรับย้อนหลัง

สำหรับงบการเงินระหว่างกาลนั้น FAS 131 กำหนดให้กิจการเริ่มเปิดเผยข้อมูลในปีที่สอง โดยต้องปรับย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบของงวดก่อน ในปีที่สองเช่นเดียวกัน

ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานของกิจการที่ถือปฏิบัติตาม IAS 14R

สำหรับตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ(IAS 14R) ผู้ศึกษาเลือกตัวอย่างบริษัทข้ามชาติที่จัดทำงบการเงินโดยใช้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศทุกฉบับ ได้แก่ Nokia จากประเทศฟินแลนด์ Bayer จากประเทศเยอรมนี Danisco จากประเทศเดนมาร์ก และ Nestle จากประเทศสวิตเซอร์แลนด์³⁴ ซึ่งแบ่งบริษัทดังกล่าวออกเป็น 2 ประเภท คือ

(1) กลุ่มบริษัทที่รายงานโดยให้ส่วนงานธุรกิจเป็นส่วนงานหลัก ได้แก่ Nokia Bayer และ Danisco

(2) บริษัทที่รายงานโดยให้ส่วนงานภูมิศาสตร์เป็นส่วนงานหลัก ได้แก่ Nestle

การเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานในงบการเงินประจำปี 2544 มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

Nokia

ก. ส่วนงานที่เสนอรายงานตามรูปแบบหลัก คือ ส่วนงานธุรกิจ โดยแบ่งเป็น 3 ส่วนงานหลักได้แก่ (1) Nokia Networks (2) Nokia Mobile Phones และ (3) Nokia Ventures Organization ข้อมูลที่เปิดเผยในแต่ละส่วนงานมีดังต่อไปนี้³⁵

- 1) รายได้ของส่วนงาน แยกแสดงเป็นจากลูกค้าและส่วนงานอื่น
- 2) ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย
- 3) ขาดทุนจากการด้อยค่า(เปิดเผยตาม IAS 36)
- 4) ผลการดำเนินงาน
- 5) ส่วนแบ่งกำไร(ขาดทุน)ในบริษัทร่วม
- 6) รายจ่ายฝ่ายทุน
- 7) สินทรัพย์
- 8) เงินลงทุนในบริษัทร่วม
- 9) หนี้สิน
- 10) การกระทบยอดรายการที่เปิดเผยทั้งหมดกับยอดรวมของกลุ่ม Nokia

ข. ส่วนงานรองที่รายงานตามเขตภูมิศาสตร์คือ (1) Finland (2) USA (3) China (4) Great Britain (5) Germany และ (6) Other เปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้³⁶

³⁴ <http://www.iasb.org.uk/cmt/0001.asp?s=999733&sc={C131E090-575E-49BB-8D76-5218BB096461}&n=3287>

³⁵ ดูภาคผนวก ง, หน้า 145.

³⁶ เช่นเดียวกัน, หน้า 146.

- 1) รายได้จากลูกค้า (ไม่ได้ระบุว่าใช้เกณฑ์ที่ตั้งของลูกค้าตามที่ IAS 14R กำหนด)
- 2) สินทรัพย์ (ไม่ได้ระบุว่าใช้เกณฑ์ที่ตั้งของสินทรัพย์ตามที่ IAS 14R กำหนด)
- 3) รายจ่ายฝ่ายทุน (ตามเกณฑ์ที่ตั้งของตลาดไม่ใช่ตามที่ตั้งของสินทรัพย์ตามที่ IAS 14R กำหนด)

ค. สำหรับข้อมูลอื่นๆ ที่ Nokia เปิดเผยคือ

- 1) ชนิดของสินค้าและบริการในแต่ละส่วนงานธุรกิจ
- 2) นโยบายการบัญชีของส่วนงานเป็นนโยบายเดียวกับที่ใช้ในงบการเงินรวม
- 3) ราคาโอนระหว่างส่วนงานเป็นราคาเดียวกับที่ขายให้กับลูกค้าคือราคาตลาด

นอกจากนี้ ยังเปิดเผยว่า บริษัทไม่มีลูกค้ารายที่มียอดเกิน 10 % ของรายได้ทั้งกลุ่ม

Bayer

Bayer เป็นอีกตัวอย่างหนึ่งของกิจการที่เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานตาม IAS 14R โดย Bayer แบ่งการรายงานข้อมูลในงบการเงินออกเป็นข้อมูลตามส่วนงานธุรกิจกับส่วนงานภูมิศาสตร์ ซึ่งเป็นส่วนงานเดียวกับที่ใช้รายงานภายใน

Bayer บริหารงานโดยใช้เกณฑ์ธุรกิจเป็นส่วนงานหลัก ซึ่งมีกลุ่มธุรกิจรวม 14 กลุ่ม เมื่อพิจารณาลักษณะทางเศรษฐกิจ ผลิตภัณฑ์ กระบวนการผลิต ลูกค้าเป้าหมาย และวิธีการจัดจำหน่าย จึงเสนอรายงานเป็น 7 ส่วนงาน ได้แก่ Health Care : (1) Pharmaceuticals & Biological Products (2) Consumer Care & Diagnostics , Agriculture : (3) Crop Protection (4) Animal Health (5) Plastics & Rubber (6) Polyurethanes, Coatings & Colorants (7) Chemicals³⁷

ก. ข้อมูลที่เปิดเผยในแต่ละส่วนงานธุรกิจมีดังนี้³⁸

- 1) ขายสุทธิจากลูกค้า (แยกแสดงเป็นสองสกุลเงิน) และขายระหว่างส่วนงาน
- 2) ผลการดำเนินงาน
- 3) กระแสเงินสดสุทธิ
- 4) ส่วนแบ่งกำไรและเงินลงทุนที่บันทึกโดยวิธีส่วนได้เสีย
- 5) สินทรัพย์
- 6) รายจ่ายฝ่ายทุน
- 7) ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย
- 8) หนี้สิน

³⁷ เช่นเดียวกัน, หน้า 148.

³⁸ เช่นเดียวกัน, หน้า 149.

นอกเหนือจากที่ IAS 14R กำหนด Bayer ได้เปิดเผย

9) ค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนา

10) จำนวนพนักงานของแต่ละส่วนงาน พร้อมทั้งแสดงรายละเอียดของผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด

ส่วนการกระทบบยอด³⁹ Bayer ได้แสดงการกระทบบยอดของรายการที่เปิดเผยข้างต้นกับกลุ่ม Bayer โดยแยกแสดงเป็น Continuing operations กับ Discontinuing operations

ข. ข้อมูลของส่วนงานภูมิศาสตร์⁴⁰ ได้แก่ (1) Europe (2) North America (3) Asia/Pacific (4) Latin America/ Africa/ Middle East ซึ่งได้เปิดเผยข้อมูลเช่นเดียวกับส่วนงานธุรกิจ ถือเป็นารเปิดเผยโดยสมัครใจ ทั้งนี้ รายได้จากลูกค้าได้แสดงตามที่ตั้งของตลาดตามที่ IAS 14R กำหนด กับตามที่ตั้งของสินทรัพย์ที่เปิดเผยโดยสมัครใจ

ค. ข้อมูลอื่นๆ⁴¹ บริษัทได้เปิดเผยเกณฑ์ในการตั้งราคาโอน การวัดมูลค่ารายการที่เปิดเผยในแต่ละส่วนงาน รวมทั้งแสดงการกระทบบยอดส่วนแบ่งกำไรในบริษัทร่วมกับยอดรวมของกิจการแยกต่างหาก

Danisco

สำหรับ Danisco เป็นกิจการที่ประกอบธุรกิจด้านอุตสาหกรรมอาหารขนาดใหญ่ของโลก กำหนดให้ส่วนงานธุรกิจเป็นส่วนงานหลักโดยแบ่งออกเป็น (1) Ingredients and Sweeteners และ (2) Sugars การรายงานข้อมูลตามส่วนงานของบริษัทนี้เป็นอีกตัวอย่างหนึ่งที่ต่างออกไป โดยเน้นที่รายละเอียดของรายการที่เปิดเผยในแต่ละส่วนงาน

ก. ข้อมูลที่เปิดเผยในแต่ละส่วนงานหลักมีดังต่อไปนี้⁴²

- 1) ยอดขาย (แยกเป็นภายนอกและภายใน)
- 2) ผลการดำเนินงาน (แยกแสดงเป็น Gross Profit, EBITDA, EBITA, EBIT)
- 3) สินทรัพย์ (แยกแสดงเป็น Segment fixed assets Segment current assets และ Segment financial assets)
- 4) หนี้สิน (แยกแสดงเป็น Segment provision กับ Segment creditors, etc.)
- 5) รายจ่ายฝ่ายทุน (แยกแสดงเป็น Investment, acquisitions กับ Investment, tangible fixed assets)

³⁹ เช่นเดียวกัน, หน้า 150.

⁴⁰ เช่นเดียวกัน, หน้า 151.

⁴¹ เช่นเดียวกัน, หน้า 152.

⁴² เช่นเดียวกัน, หน้า 154.

- 6) ค่าเสื่อมราคากับค่าตัดจำหน่าย
- 7) กระแสเงินสด
- 8) การกระทบยอดรายการทั้งหมดที่เปิดเผยในแต่ละส่วนงาน

นอกจากที่ IAS14R กำหนด Danisco ได้แสดง

9) อัตราส่วนต่าง ๆ ที่เป็นข้อมูลสำหรับนักลงทุนหรือฝ่ายบริหารเพื่อใช้ประเมินความสามารถในการทำกำไรและผลตอบแทนจากการลงทุนของแต่ละส่วนงาน ดังนี้คือ EBITA, EBIT, ROAIC, ROACE และ ROAONA ตามลำดับ

10) สินทรัพย์ลงทุน (รวมเงินลงทุนในบริษัทร่วม) โดยแยกแสดงเป็น Segment goodwill Segment other fixed assets, net กับ Segment working capital

ข. ส่วนงานรองที่แบ่งตามเขตภูมิศาสตร์⁴³ ซึ่งได้แก่ (1) Denmark (2) Other Nordic countries (3) Rest of Western Europe (4) Eastern Europe (5) North America (6) Latin America (7) Asia-Pacific (8) Rest of the world ได้เปิดเผยข้อมูลแต่ละส่วนงานคือ

- 1) ขายสุทธิตามที่ตั้งของลูกค้า
- 2) สินทรัพย์ตามที่ตั้งของสินทรัพย์ (แยกแสดงเป็น Segment fixed assets กับ Segment Current assets)
- 3) รายจ่ายฝ่ายลงทุนตามที่ตั้งของสินทรัพย์ (แยกแสดงเป็น Investment, tangible fixed assets กับ Investment, acquisitions)

ค. บริษัทได้แสดงส่วนประกอบของแต่ละส่วนงานภูมิศาสตร์ ทั้ง 7 กลุ่มนอกจากประเทศแม่ (Denmark) นอกจากนี้ได้เปิดเผยเกณฑ์ในการวัดมูลค่ารายการต่างๆที่เปิดเผยในแต่ละส่วนงานไว้ในส่วนของนโยบายการบัญชีว่าเป็นนโยบายเดียวกับนโยบายการบัญชีของกลุ่ม Danisco⁴⁴

Nestle Group

สำหรับ Nestle ซึ่งรายงานส่วนงานหลักตามเขตภูมิศาสตร์และตามความรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร กิจกรรมหลักคือกลุ่มอาหารโดยแบ่งเป็น 3 เขต ได้แก่ (1) Europe (2) America (3) Asia, Oceania and Africa นอกจากนี้ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีของส่วนงานไว้ในส่วนของนโยบายการบัญชี⁴⁵

ก. ข้อมูลที่เปิดเผยในแต่ละส่วนงานภูมิศาสตร์ มีดังต่อไปนี้⁴⁶

- 1) รายได้ตามที่ตั้งของลูกค้า(รายได้ระหว่างส่วนงานไม่มีสาระสำคัญจึงไม่แสดง)

⁴³ เช่นเดียวกัน, หน้า 155.

⁴⁴ เช่นเดียวกัน, หน้า 156.

⁴⁵ เช่นเดียวกัน, หน้า 158-159.

⁴⁶ เช่นเดียวกัน, หน้า 160.

- 2) ผลการดำเนินงาน
- 3) สินทรัพย์
- 4) หนี้สิน
- 5) รายจ่ายฝ่ายทุน
- 6) ค่าเสื่อมราคา
- 7) การกระทบยอดรายการข้างต้นกับรายการที่ไม่สามารถเป็นส่วนได้

ข. ข้อมูลตามส่วนงานธุรกิจ ได้แบ่งออกเป็น 5 ส่วนงาน ได้แก่ (1) Beverage (2) Milk products, nutrition and ice cream (3) Prepared dishes, cooking aids and pet care (4) Chocolate, confectionary and biscuits (5) Pharmaceutical products ข้อมูลที่เปิดเผยในแต่ละส่วนงานมีดังนี้⁴⁷

- 1) รายได้
- 2) สินทรัพย์
- 3) รายจ่ายฝ่ายทุน
- 4) ผลการดำเนินงาน(โดยสมัครใจ)

ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานของกิจการที่ถือปฏิบัติตาม FAS 131

สำหรับตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา⁴⁸ ได้เลือกตัวอย่างงบการเงินประจำปี พ.ศ. 2544 ของ IBM ซึ่งจัดส่วนงานตามลักษณะสินค้าและบริการ และ Kellogg ซึ่งจัดส่วนงานตามเขตภูมิศาสตร์ เนื่องจากเห็นว่ามีกรเปิดเผยข้อมูลส่วนใหญ่ได้ครบตามที่ FAS 131 กำหนด ข้อมูลตามส่วนงานที่เปิดเผยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

IBM

การเปิดเผยข้อมูลของส่วนการดำเนินงานที่เสนอรายงาน

ก. ข้อมูลทั่วไปที่บริษัทเปิดเผย⁴⁸ ได้แก่

- 1) บริษัทแบ่งส่วนงานตามโครงสร้างการบริหารองค์กรได้แก่ (1) Global Service segment (2) Enterprise Systems (3) Personal and Printing Systems(4)Technology (5) Software segment (6) Global Financing segment (7) Enterprise Investments segment
- 2) อธิบายรายละเอียดและส่วนประกอบของแต่ละส่วนงานทั้ง 6

⁴⁷ เช่นเดียวกัน, หน้า 161.

⁴⁸ เช่นเดียวกัน, หน้า 164 - 166.

3) ปัจจัยที่ใช้ในการกำหนดส่วนงานรวมถึง (1) customer (2) homogeneity of products และ (3) technology and delivery channels

4) เกณฑ์ที่ใช้สำหรับรายการค้าระหว่างส่วนงานต่างๆ และเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดผลการดำเนินงานของแต่ละส่วนงาน

5) เกณฑ์ที่ใช้ในการวัดและปันส่วนสินทรัพย์ของแต่ละส่วนงาน

6) อธิบายการปรับย้อนหลังข้อมูล

ข. ข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานและสินทรัพย์ ซึ่งสอดคล้องกับระบบการบริหารภายในของกิจการ ข้อมูลที่เปิดเผยในแต่ละส่วนงานมีดังต่อไปนี้⁴⁹

1) รายได้จากลูกค้า

2) รายได้จากภายในกิจการ

3) ผลการดำเนินงานก่อนหักภาษี

4) แสดงการกระทบยอดรายได้ของส่วนงานทั้งหมดกับรายได้ในงบการเงินรวม และกระทบยอดกำไรก่อนหักภาษีของส่วนงานทั้งหมดกับยอดในงบการเงินรวม

5) สินทรัพย์

6) ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย

7) รายจ่ายฝ่ายทุน

8) ดอกเบี้ยรับ

9) ดอกเบี้ยจ่ายเฉพาะส่วนงาน Global Financing segment

10) การกระทบยอดสินทรัพย์รวมทุกส่วนงานกับยอดรวมของกิจการ

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกิจการโดยรวม⁵⁰

ค. ข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าและบริการ ได้แก่ รายได้จากลูกค้าที่มีกลุ่มของสินค้าเหมือนกันในส่วนงาน Global Service Enterprise Systems และ Technology

ง. ข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าหลัก

บริษัทฯ ระบุว่ากิจการไม่มีรายได้จากลูกค้ารายใดเกินกว่า 10 % ของรายได้รวม

จ. ข้อมูลตามเขตภูมิศาสตร์

บริษัทเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้ (แบ่งเป็นประเทศสหรัฐ ญี่ปุ่น และอื่นๆ)

1) รายได้ตามเกณฑ์ที่ตั้งของลูกค้า

2) สินทรัพย์ถาวร

⁴⁹ เช่นเดียวกัน, หน้า 166- 168.

⁵⁰ เช่นเดียวกัน, หน้า 169.

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินระหว่างกาล⁵¹

งบการเงินระหว่างกาลสำหรับไตรมาสที่ 2 และงวด 6 เดือน IBM เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานทั้ง 7 ตามที่ IAS 14R กำหนดคือ

- 1) รายได้จากลูกค้า
- 2) รายได้จากส่วนงานอื่น
- 3) กำไร(ขาดทุน)ก่อนหักภาษี และอัตรากำไรขาดทุนก่อนหักภาษี
- 4) การกระทบยอดรายการข้างต้นกับยอดรวมในงบการเงินรวม

นอกจากนี้ กิจการได้แสดงอัตราการเปลี่ยนแปลงของรายการที่เปิดเผยในแต่ละส่วนงาน โดยเทียบกับงวดเดียวกันของปีก่อนเพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเห็นการเปลี่ยนแปลงได้ชัดเจนขึ้น

Kellogg

การเปิดเผยข้อมูลของส่วนงานที่เสนอรายงาน⁵²

ก. ข้อมูลทั่วไปที่บริษัทเปิดเผย

- ลักษณะของสินค้าและการดำเนินงาน
- ส่วนการดำเนินงานจัดตามโครงสร้างการบริหารองค์กรออกเป็นสองส่วน คือ

สหรัฐกับประเทศอื่นๆ (ยุโรป ลาตินอเมริกา แคนาดา ออสเตรเลีย และเอเชีย) ดังนั้น ส่วนงานที่เสนอรายงานตามเขตภูมิศาสตร์แบ่งเป็น (1)United States (2) Europe (3) Latin America (4) All other operating segments

- เกณฑ์ที่ใช้ในการวัดผลการดำเนินงาน ของส่วนงานซึ่งใช้เกณฑ์เดียวกับที่ใช้ในการจัดงบการเงินรวม
- รายการค้าระหว่างส่วนการดำเนินงานไม่มีสาระสำคัญ

ข. ข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานและสินทรัพย์ ที่เปิดเผยตามเขตภูมิศาสตร์พร้อมกับกระทบยอดรายการที่เปิดเผยในแต่ละส่วนงานกับยอดรวมในงบการเงิน มีดังต่อไปนี้

- 1) รายได้สุทธิ (รายได้ระหว่างส่วนงานไม่มีสาระสำคัญ)
- 2) กำไรจากการดำเนินงาน(ก่อนหักค่าใช้จ่ายในการปรับโครงสร้างองค์กรและค่าตัดจำหน่าย)
- 3) ค่าใช้จ่ายในการปรับโครงสร้างองค์กร
- 4) ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย
- 5) ดอกเบี้ยจ่าย
- 6) ภาษีเงินได้ก่อนค่าใช้จ่ายในการปรับโครงสร้างองค์กร

⁵¹ เช่นเดียวกัน, หน้า 170 - 172.

⁵² เช่นเดียวกัน, หน้า 174.

- 7) สินทรัพย์
- 8) รายจ่ายฝ่ายทุน

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกิจการโดยรวม⁵³

ค. ข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าและบริการ

ได้แก่ รายได้จากลูกค้าโดยแสดงตามเขตภูมิศาสตร์ United States มีกลุ่มสินค้าและบริการ ดังนี้ (1) Retail channel cereal (2) Snacks และ (3) Other ส่วนเขตภูมิศาสตร์ International มีกลุ่มสินค้าและบริการคือ (1) Cereal (2) Convenience foods

ง. ข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าหลัก

บริษัทฯ ระบุว่าลูกค้ารายใหญ่ของบริษัทคือ Wal-Mart, Inc. และบริษัทในเครือ มีรายได้ประมาณ 11 % ของยอดขายรวม และเป็นยอดขายจากสหรัฐอเมริกา

จ. ข้อมูลตามเขตภูมิศาสตร์ (1) สหรัฐอเมริกา (2) สหราชอาณาจักร และ (3) ประเทศต่างๆ มีดังต่อไปนี้

- 1) รายได้จากลูกค้า
- 2) สินทรัพย์ถาวร

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินระหว่างกาล⁵⁴

งบการเงินระหว่างกาลสำหรับไตรมาสแรก Kellogg เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานทั้ง 4 คือ

- 1) รายได้สุทธิ
- 2) กำไร(ขาดทุน)ก่อนภาษี
- 3) การกระทบยอดรายการกับรายได้ก่อนหักภาษีในงบการเงินรวม โดยปรับปรุง

กับค่าตัดจำหน่ายและค่าใช้จ่ายของกิจการใหม่

4) อธิบายเกณฑ์ในการกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงาน การถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ซึ่งมีผลกระทบต่อข้อมูลของส่วนงาน การปรับย้อนหลังข้อมูลของงวดก่อนเพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบตัวเลขได้

⁵³ เช่นเดียวกัน, หน้า 174.

⁵⁴ เช่นเดียวกัน, หน้า 175.

ตารางสรุปความเหมือนและความแตกต่างระหว่าง IAS 14R กับ FAS 131⁵⁵

IAS 14R	FAS 131
วัตถุประสงค์	
<p>ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถ</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) เข้าใจผลการดำเนินงานของกิจการในอดีต ได้ดีขึ้น (2) ประเมินความเสี่ยงและผลตอบแทนของกิจการ ได้ดีขึ้น (3) ตัดสินใจเกี่ยวกับกิจการ โดยรวม ได้ดีขึ้น 	
ขอบเขต	
กิจการสาธารณะ (บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ)	
สนับสนุนให้กิจการอื่นที่ไม่ใช่กิจการสาธารณะสามารถเปิดเผยตามที่มาตรฐานกำหนด	
เปิดเผยเฉพาะงบการเงินรวมกับงบการเงินของกิจการที่ออกหลักทรัพย์เพื่อค้าในตลาดสาธารณะ	
<p>งบการเงินระหว่างกาล</p> <ul style="list-style-type: none"> ● ไม่ได้กำหนด แต่ IAS 34 กำหนด 	<ul style="list-style-type: none"> ● กำหนดให้เปิดเผย
นิยาม	
<p>ส่วนงานธุรกิจ</p> <ul style="list-style-type: none"> ● หน้าที่จัดหาผลิตภัณฑ์หรือบริการที่แตกต่างกัน และให้ความเสี่ยงและผลตอบแทนแก่กิจการต่างจากส่วนงานอื่น 	<p>ส่วนการดำเนินงาน</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) ก่อให้เกิดรายได้และค่าใช้จ่าย (ภายนอกและกิจการเดียวกัน) (2) มีผู้มีอำนาจในการตัดสินใจดูแล (3) มีข้อมูลสำหรับส่วนงานอยู่แล้ว
<p>ส่วนงานภูมิศาสตร์</p> <ul style="list-style-type: none"> ● ดำเนินงานในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน และให้ความเสี่ยงและผลตอบแทนแก่กิจการต่างจากส่วนงานอื่น 	
<p>รายได้ของส่วนงาน</p> <ul style="list-style-type: none"> ● จากลูกค้าหรือส่วนงานอื่น ● เกิดขึ้นโดยตรงหรือเป็นส่วนสมเหตุผล ● ไม่รวม รายการพิเศษ ดอกเบี้ยรับหรือเงินปันผล กำไรจากการขายเงินลงทุน (ไถ่ถอนหนี้) ● รวม ส่วนแบ่งกำไร(ขาดทุน)ในบริษัทร่วมส่วนแบ่งรายได้ในกิจการร่วมค้า 	ไม่ได้กำหนด

⁵⁵ ถือเป็น การเปรียบเทียบระหว่างมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 50 กับ FAS 131 ในขณะเดียวกัน

IAS 14R	FAS 131
นิยาม (ต่อ)	
<p>ค่าใช้จ่ายของส่วนงาน</p> <ul style="list-style-type: none"> ● เกิดจากกิจกรรมดำเนินงานของส่วนงาน โดยตรงหรือสามารถปันส่วนได้อย่างสมเหตุสมผล (ลูกค้าหรือระหว่างส่วนงาน) ● ไม่รวม รายการพิเศษ ดอกเบี้ยจ่าย ขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุน (ได้ถอนหนี้) ส่วนแบ่งผลขาดทุน ภาษีเงินได้ ค่าใช้จ่ายในการบริหารทั่วไป ● รวมส่วนแบ่งค่าใช้จ่ายในกิจการร่วมค้า 	ไม่ได้กำหนด
<p>ผลการดำเนินงานของส่วนงาน</p> <ul style="list-style-type: none"> ● รายได้ตามส่วนงานหักค่าใช้จ่ายตามส่วนงาน ● กำหนดขึ้นก่อนปรับปรุงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย 	ไม่ได้กำหนด
<p>สินทรัพย์ของส่วนงาน</p> <ul style="list-style-type: none"> ● ทั้งมีตัวตนและไม่มีตัวตนซึ่งเกี่ยวข้องกับส่วนงาน โดยตรง หรือสามารถปันส่วน ได้อย่างสมเหตุสมผล ● ไม่รวมสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ● รวมส่วนแบ่งสินทรัพย์ดำเนินงานในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และจะรวมเงินลงทุนซึ่งบันทึกโดยวิธีส่วนได้เสีย ก็ต่อเมื่อกำไร(ขาดทุน) จากเงินลงทุนนั้นรวมอยู่ในรายได้ตามส่วนงาน 	ไม่ได้กำหนด
<p>หนี้สินของส่วนงาน</p> <ul style="list-style-type: none"> ● เกิดจากการดำเนินงานและเกี่ยวข้องกับส่วนงาน โดยตรงหรือสามารถปันส่วน ได้อย่างสมเหตุสมผล ● รวมถึงส่วนแบ่งหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ● ไม่รวม หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี เงินกู้ยืมหรือหนี้สินจากสัญญาเช่าการเงิน 	ไม่ได้กำหนด

IAS 14R	FAS 131
การกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงาน	
ส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์ <ul style="list-style-type: none"> ● เป็นส่วนงานเดียวกับที่ใช้รายงานภายใน ● ใช้โครงสร้างการบริหารองค์กรและระบบการรายงานทางการเงินภายใน ● คำนึงถึงความเสี่ยงและผลตอบแทน 	ส่วนการดำเนินงาน <ul style="list-style-type: none"> ● ใช้รายงานต่อผู้มีอำนาจในการตัดสินใจ ● เหมือนกัน ● ไม่มี
รูปแบบการรายงาน <ul style="list-style-type: none"> ● รูปแบบหลัก ● รูปแบบรอง Matrix form of organization <ul style="list-style-type: none"> ○ ส่วนงานธุรกิจเป็นส่วนงานหลัก ○ อนุญาตให้นำเสนอพร้อมกัน 	<ul style="list-style-type: none"> ● ข้อมูลของส่วนการดำเนินงาน ● ข้อมูลเกี่ยวกับกิจการ โดยรวม <ul style="list-style-type: none"> ○ เกณฑ์สินค้าและบริการ
ส่วนงานที่เสนอรายงาน <ol style="list-style-type: none"> (1) รายได้ (ลูกค้านและส่วนงานอื่น) มีตั้งแต่ 10 % ขึ้นไปของรายได้รวม (2) ผลการดำเนินงานตั้งแต่ 10 % ขึ้นไปของผลสัมบูรณ์ของกำไรหรือขาดทุนรวมที่มากกว่า (3) สินทรัพย์ตั้งแต่ 10 % ขึ้นไปของสินทรัพย์รวม 	
ส่วนงานที่ไม่ถึงระดับ นำเสนอเป็นส่วนงานที่รายงาน หรือ รวมเป็นรายการกระทบยอด หรือ นำไปรวมกับส่วนงานอื่น	
การรวมส่วนงาน <ul style="list-style-type: none"> ● ผลการดำเนินงานในระยะยาวเหมือนกัน ● ปัจจัยส่วนใหญ่เหมือนกัน ได้แก่ <ul style="list-style-type: none"> ส่วนงานธุรกิจ <ul style="list-style-type: none"> ○ สินค้าหรือบริการ ○ กระบวนการผลิต ○ ลูกค้า ○ ช่องทางการจำหน่าย ○ ข้อบังคับทางธุรกิจ ส่วนงานภูมิศาสตร์ <ul style="list-style-type: none"> ○ สภาพเศรษฐกิจและการเมือง ○ ความสัมพันธ์ของการดำเนินงานในแต่ละเขตภูมิศาสตร์ ○ ระยะห่างระหว่างการทำงานในแต่ละแห่ง ○ ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานในเขตภูมิศาสตร์นั้น โดยเฉพาะ ○ การควบคุมปริวรรตเงินตรา ○ ความเสี่ยงจากสกุลเงิน 	<ul style="list-style-type: none"> ● เหมือนกัน ส่วนการดำเนินงาน <ul style="list-style-type: none"> ○ เหมือนกัน ○ เหมือนกัน ○ เหมือนกัน ○ เหมือนกัน ○ เหมือนกัน

IAS 14R	FAS 131
การกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงาน (ต่อ)	
ผลรวมทุกส่วนงานที่เสนอรายงานให้ถึง 75% ของรายได้ในงบการเงินรวม	
ส่วนงานที่เคยเสนอรายงานในงวดก่อนแต่ไม่ถึงระดับในงวดปัจจุบัน ให้ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของฝ่ายบริหารว่าจะนำเสนอหรือไม่	
ส่วนงานที่เพิ่งเสนอรายงานในงวดปัจจุบันให้ปรับย้อนหลังข้อมูลของงวดก่อน ให้เป็นส่วนงานที่เสนอรายงานเช่นกัน	
ส่วนงานตามแนวคิด <ul style="list-style-type: none"> • สนับสนุน (ไม่ได้กำหนด) 	<ul style="list-style-type: none"> • กำหนด(ตามการบริหารงานภายใน)
จำนวนส่วนงานที่เสนอรายงาน <ul style="list-style-type: none"> • ไม่ได้กำหนด 	<ul style="list-style-type: none"> • ไม่ควรเกิน 10
นโยบายการบัญชีของส่วนงาน	
<ul style="list-style-type: none"> • นโยบายเดียวกับที่กิจการใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงินรวม • ป็นส่วนแบบสมมาตร 	<ul style="list-style-type: none"> • นโยบายเดียวกับที่ผู้บริหารใช้ในการปันส่วนทรัพยากรและประเมินผลงาน • ไม่ต้องปันส่วนแบบสมมาตร
การเปิดเผยข้อมูล	
ข้อมูลของส่วนงานหลัก <ul style="list-style-type: none"> • รายได้(ลูกค้ำกับส่วนงานอื่น) • ผลการดำเนินงาน • สินทรัพย์ • หนี้สิน • รายจ่ายฝ่ายทุน • ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย • ค่าใช้จ่ายที่ไม่ใช่เงินสด • ส่วนแบ่งกำไร(ขาดทุน)สุทธิและเงินลงทุนในบริษัทร่วม(ส่วนได้เสีย) • ขาดทุนจากการค้ายค่า สนับสนุนตามมาตรฐานฉบับอื่น <ul style="list-style-type: none"> • รายละเอียดของรายได้กับค่าใช้จ่าย • กระแสเงินสดตามส่วนงาน 	ข้อมูลของส่วนการดำเนินงาน ข้อมูลทั่วไป <ul style="list-style-type: none"> • ปัจจัยที่ใช้ในการกำหนดส่วนงาน • ชนิดสินค้าและบริการ ผลการดำเนินงานและสินทรัพย์ของส่วนงาน <ul style="list-style-type: none"> • ผลการดำเนินงาน รวมถึง <ul style="list-style-type: none"> ○ รายได้(ลูกค้ำกับส่วนงานอื่น) ○ ดอกเบี้ยรับ ○ ดอกเบี้ยจ่าย ○ ค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่ายและค่าสูญสิ้น ○ รายการไม่ปกติ ○ ส่วนแบ่งกำไร(ขาดทุน)สุทธิ ○ ภาษีเงินได้ ○ รายการพิเศษ ○ ค่าใช้จ่ายที่ไม่ใช่เงินสด • สินทรัพย์ <ul style="list-style-type: none"> ○ เงินลงทุนในบริษัทร่วม ○ รายจ่ายฝ่ายทุน

IAS 14R	FAS 131
การเปิดเผยข้อมูล (ต่อ)	
<p>การกระทบยอด</p> <p>รายการในแต่ละส่วนงานกับยอดในงบการเงินรวมอย่างน้อย ดังนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> • รายได้ • ผลการดำเนินงาน • สินทรัพย์ • หนี้สิน 	<ul style="list-style-type: none"> • เหมือนกัน • เหมือนกัน • เหมือนกัน • รายการอื่นๆที่เปิดเผยในส่วนงาน <p>รายการที่มีความสำคัญให้แสดงการกระทบยอดต่างหาก</p>
<p>ข้อมูลของส่วนงานรอง</p> <p><u>ส่วนงานภูมิศาสตร์เป็นส่วนงานรอง(ส่วนงานธุรกิจเป็นส่วนงานหลัก)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • รายได้จากลูกค้า ตามที่ตั้งของลูกค้า • สินทรัพย์ ตามที่ตั้งของสินทรัพย์ • รายจ่ายฝ่ายทุน ตามที่ตั้งของสินทรัพย์ <p><u>ส่วนงานธุรกิจเป็นส่วนงานรอง(ส่วนงานภูมิศาสตร์เป็นส่วนงานหลัก)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • รายได้จากลูกค้า • สินทรัพย์ • รายจ่ายฝ่ายทุน <p>เมื่อส่วนงานหลักตามที่ตั้งของสินทรัพย์</p> <ul style="list-style-type: none"> • รายได้จากลูกค้า ตามที่ตั้งของลูกค้า <p>เมื่อส่วนงานหลักตามที่ตั้งของลูกค้า</p> <ul style="list-style-type: none"> • สินทรัพย์ตามที่ตั้งของสินทรัพย์ • รายจ่ายฝ่ายทุนตามที่ตั้งของสินทรัพย์ 	<p>ข้อมูลระหว่างกาล</p> <ul style="list-style-type: none"> • รายได้จากลูกค้า • รายได้ส่วนงานอื่น • ผลการดำเนินงาน • สินทรัพย์ที่เปลี่ยนแปลง • เกณฑ์การกำหนดส่วนงาน • การกระทบยอด <p>ข้อมูลเกี่ยวกับกิจการโดยรวม</p> <p>สินค้าและบริการ</p> <ul style="list-style-type: none"> • รายได้จากลูกค้า <p>เขตภูมิศาสตร์</p> <ul style="list-style-type: none"> • รายได้จากลูกค้า <ul style="list-style-type: none"> ○ ในประเทศ ○ ต่างประเทศ ○ ประเทศที่สำคัญ • สินทรัพย์ถาวร <ul style="list-style-type: none"> ○ ในประเทศ ○ ต่างประเทศ ○ ประเทศที่สำคัญ ○ ผลรวมกลุ่มประเทศ <p>ลูกค้าหลัก</p> <ul style="list-style-type: none"> • ลูกค้าหลัก (เกิน 10 % ของรายได้รวม) • ผลรวมรายได้ลูกค้าหลักทั้งหมด • ส่วนงานที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า

IAS 14R	FAS 131
การเปิดเผยข้อมูล (ต่อ)	
<p>ข้อมูลอื่น</p> <ul style="list-style-type: none"> ● เมื่อรายได้ส่วนใหญ่มาจากส่วนงานอื่น แต่มีรายได้จากลูกค้าตั้งแต่ 10% ขึ้นไปของรายได้จากลูกค้าทั้งหมด <ul style="list-style-type: none"> ○ รายได้จากลูกค้า ○ รายได้จากส่วนงานอื่น ● การโอนระหว่างส่วนงาน <ul style="list-style-type: none"> ○ รายได้จากส่วนงานอื่น(รับจริง) ○ เกณฑ์การตั้งราคาโอนและ การเปลี่ยนแปลงเกณฑ์นั้น ● การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของส่วนงาน <ul style="list-style-type: none"> ○ ให้ปรับย้อนหลังข้อมูลงวดก่อน (ถ้าปรับไม่ได้ให้เปิดเผยทั้งเกณฑ์เก่าและใหม่) ○ ลักษณะ เหตุผล และข้อเท็จจริงในการปรับย้อนหลังหรือเหตุผลที่ปรับไม่ได้ ○ ผลกระทบทางการเงิน ● ประเภทของผลิตภัณฑ์และบริการใน ส่วนงานธุรกิจ ● ส่วนประกอบของส่วนงานภูมิศาสตร์ 	<p>ข้อมูลเกี่ยวกับการวัดมูลค่า</p> <ul style="list-style-type: none"> ● เกณฑ์ที่ใช้ในการตั้งราคาโอนระหว่าง ส่วนงาน ● ความแตกต่างของเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดค่าระหว่างส่วนงานกับกิจการ ● การเปลี่ยนแปลงเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดค่าระหว่างงวด
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	
<p>ให้ปรับย้อนหลังข้อมูลของงวดก่อน ให้เป็นส่วนงานที่เสนอรายงาน ถ้าปรับ ไม่ได้ให้เสนอข้อมูลทั้งตามเกณฑ์เก่าและเกณฑ์ใหม่พร้อมเหตุผล</p>	