

บทที่ 5

บทสรุป ข้อเสนอแนะ และประเด็นที่ควรศึกษาเพิ่มเติม

บทสรุป

1. มาตรฐานไทยฉบับเดิมกับฉบับใหม่

จากการศึกษาเปรียบเทียบข้อกำหนดต่างๆ ของมาตรฐานการบัญชีไทยระหว่างฉบับเดิมกับฉบับใหม่ พบว่า ทั้งสองฉบับมีวัตถุประสงค์เหมือนกัน คือ ต่างมุ่งออกหลักเกณฑ์ให้กิจการซึ่งมีผลิตภัณฑ์และบริการที่หลากหลาย และดำเนินงานในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่ต่างกัน นำเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์ เพื่อเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ทั้งนี้ ผู้ใช้งบการเงินสามารถพิจารณาผลดำเนินงานที่ผ่านมา ความสามารถในการเจริญเติบโต และความเสี่ยงและผลตอบแทนของกิจการ จากข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานที่นำเสนอไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เพื่อการตัดสินใจในเชิงเศรษฐกิจเกี่ยวกับกิจการ โดยรวมได้ดียิ่งขึ้น

แม้ว่ามาตรฐานฉบับเดิมมีเนื้อหาโดยรวมสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ และคล้ายคลึงกับเนื้อหาหลักของมาตรฐานฉบับใหม่ แต่ภาษาที่ใช้คลุมเครือและไม่ถือเป็นข้อกำหนดที่กิจการต้องปฏิบัติตาม จึงทำให้กิจการเลือกถือปฏิบัติเฉพาะบางประเด็นที่ฝ่ายบริหารต้องการให้เปิดเผย ดังนั้น นอกจากวัตถุประสงค์แล้วมาตรฐานทั้งสองฉบับมีประเด็นที่ต่างกันโดยสรุปดังต่อไปนี้

1) มาตรฐานฉบับเดิมมีขอบเขตทั้งบริษัทจดทะเบียนและบริษัทมหาชนจำกัด ส่วนมาตรฐานฉบับใหม่มีขอบเขตเฉพาะกับบริษัทจดทะเบียนเท่านั้น รวมทั้งสนับสนุนให้กิจการอื่นใช้มาตรฐานได้ โดยต้องปฏิบัติตามทุกข้อซึ่งมาตรฐานฉบับเดิมไม่ได้กล่าวถึง

2) มาตรฐานฉบับใหม่กำหนดคำนิยามต่างๆ ได้ละเอียดและชัดเจนกว่า และมีคำนิยามมากกว่ามาตรฐานฉบับเดิมซึ่งจะทำให้การถือปฏิบัติตรงตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐาน

3) มาตรฐานฉบับเดิม ไม่ได้กำหนดเกณฑ์ในการวัดผลการดำเนินงานของส่วนงานที่แน่ชัด นอกจากผลต่างของรายได้ของส่วนงานกับค่าใช้จ่ายของส่วนงานที่ต้องเกี่ยวข้องกับส่วนงานโดยตรงหรือเป็นส่วนอย่างสมเหตุสมผล ในขณะที่มาตรฐานฉบับใหม่ระบุรายการที่รวมหรือไม่รวมในรายได้ตามส่วนงานและค่าใช้จ่ายตามส่วนงาน ได้ชัดเจน ดังนั้น เกณฑ์ในการวัดผลได้(เสีย)ตามส่วนงานของมาตรฐานฉบับใหม่แน่นอนกว่า

4) มาตรฐานฉบับเดิมมีเพียงแนวทางกว้างๆ ในการกำหนดส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์ โดยให้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารและแนะนำให้ใช้โครงสร้างการบริหารองค์การในการจัดส่วนงานหรืออาจจัดข้อมูลใหม่ให้เป็นไปตามส่วนงานที่ต้องการ ส่วนมาตรฐานฉบับใหม่นั้นกำหนดให้ใช้โครงสร้างการบริหารองค์การและระบบการรายงานทางการเงินภายในกิจการในการกำหนดส่วนงาน(ส่วนงานธุรกิจ ส่วนงานภูมิศาสตร์ตามที่ตั้งของสินทรัพย์หรือที่ตั้งของลูกค้า) แต่ถ้าโครงสร้างการบริหารองค์การและระบบการรายงานทางการเงินภายในไม่มีความสัมพันธ์กับผลิตภัณฑ์หรือบริหาร หรือเขตภูมิศาสตร์ ต้องกำหนดส่วนงานจากปัจจัยตามคำนิยามและให้พิจารณาระดับย่อยของส่วนงานเพื่อกำหนดเป็นส่วนงานที่เสนอรายงาน

5) มาตรฐานฉบับเดิมกำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเท่าๆ กันทั้งส่วนงานทางธุรกิจและส่วนงานทางภูมิศาสตร์ที่เสนอรายงาน ส่วนมาตรฐานฉบับใหม่ได้แบ่งการเปิดเผยข้อมูลออกเป็นรูปแบบหลักและรูปแบบรอง ซึ่งส่วนงานหลักต้องเปิดเผยข้อมูลมากกว่าส่วนงานรอง ทั้งนี้ให้กำหนดส่วนงานหลักและส่วนงานรอง โดยพิจารณาจากความเสี่ยงและผลตอบแทนของส่วนงานที่มีต่อกิจการ

6) มาตรฐานฉบับเดิมไม่ได้กำหนดระดับของรายได้ ผลได้(เสีย) และสินทรัพย์ที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงาน แต่มาตรฐานฉบับใหม่ได้กำหนดอย่างชัดเจนไว้ที่ร้อยละ 10 และไม่ได้ใช้เกณฑ์การว่าจ้างแรงงานกำหนดระดับความสำคัญของส่วนงานที่จะเสนอรายงานเหมือนมาตรฐานฉบับเดิม

7) มาตรฐานฉบับใหม่กล่าวถึงส่วนงานที่มีระดับต่ำกว่าร้อยละ 10 ว่าสามารถรวมกันเพื่อกำหนดเป็นส่วนงานที่เสนอรายงาน หรือนำเสนอเป็นส่วนงานโดยไม่คำนึงถึงขนาด หรือนำไปรวมเป็นรายการกระทบยอด ในขณะที่มาตรฐานฉบับเดิมไม่ได้กล่าวถึง

8) มาตรฐานฉบับใหม่กล่าวถึงการกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงานเพิ่มเติม เมื่อผลรวมของส่วนงานที่เสนอรายงานที่มีอยู่ไม่ถึงร้อยละ 75 ของรายได้ที่แสดงในงบการเงินรวม ซึ่งมาตรฐานฉบับเดิมไม่ได้ระบุไว้

9) มาตรฐานฉบับใหม่สนับสนุนการเปิดเผยข้อมูลการดำเนินงานตามแนวคิดให้เป็นส่วนงานที่เสนอรายงานได้ ในขณะที่มาตรฐานฉบับเดิมไม่ได้กล่าวถึง

10) มาตรฐานฉบับใหม่ ให้กิจการสามารถเปิดเผยส่วนงานที่เคยเสนอรายงานในงวดก่อน แต่ไม่ถึงระดับร้อยละ 10 ในงวดปัจจุบัน และให้ปรับย้อนหลังข้อมูลของงวดก่อนสำหรับส่วนงานที่เพิ่งถือเป็นส่วนงานที่เสนอรายงานเพื่อการเปรียบเทียบ ซึ่งมาตรฐานฉบับใหม่ไม่ได้กล่าวถึง

11) มาตรฐานฉบับใหม่กำหนดให้กิจการรายงานข้อมูลตามส่วนงาน โดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกับนโยบายการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินของกิจการ และให้ป็นส่วนรายการที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์แบบสมมาตร ในขณะที่มาตรฐานฉบับเดิมไม่ได้กล่าวถึง

12) ข้อมูลในแต่ละส่วนงานที่ต้องเปิดเผยของมาตรฐานฉบับใหม่ตามรูปแบบหลักนั้นนอก จากเหมือนกับที่มาตรฐานฉบับเดิมกำหนดให้เปิดเผยคือ (1) รายได้ (2) ผลการดำเนินงาน (3) สินทรัพย์ และ (4) เกณฑ์การตั้งราคาโอนระหว่างส่วนงานแล้วนั้น มาตรฐานฉบับใหม่ยังให้เปิดเผย (5) หนี้สิน (6) รายจ่ายฝ่ายทุน (7) ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย (8) ค่าใช้จ่ายที่ไม่ใช่เงินสด (9) ส่วนแบ่งกำไร(ขาดทุน)และเงินลงทุนในบริษัทร่วม (10) ขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้หรือกลับบัญชี และสนับสนุนให้เปิดเผย (11) รายละเอียดของรายได้และค่าใช้จ่าย (12) ข้อมูลกระแสเงินสด และรายได้ที่ไม่ใช่เงินสด ส่วนข้อมูลที่ต้องเปิดเผยตามรูปแบบรอง ได้แก่ (1) รายได้ (2) สินทรัพย์ (3) รายจ่ายฝ่ายทุน

13) การเปิดเผยเกณฑ์การตั้งราคาโอนระหว่างส่วนงาน มาตรฐานฉบับใหม่กำหนดว่า ต้องเป็นราคาที่ใช้จริง ในขณะที่ยังมีมาตรฐานฉบับเดิมไม่ได้กล่าวถึง ซึ่งอาจหมายความว่า กิจการสามารถเปิดเผยเกณฑ์อื่นที่ไม่ได้ใช้ในการ โอนจริงก็ได้

14) มาตรฐานฉบับเดิมไม่ได้ระบุรายการที่ต้องกระทบยอดที่ชัดเจน แต่มาตรฐานฉบับใหม่กำหนดให้ต้องกระทบยอด (1) รายได้ (2) ผลได้ (เสีย) (3) สินทรัพย์ (4) หนี้สินตามส่วนงาน กับยอดในงบการเงินรวมเป็นอย่างน้อย

15) มาตรฐานฉบับใหม่ กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมอื่นๆได้ละเอียดกว่าฉบับเดิม โดยเฉพาะการปรับย้อนหลังข้อมูลในงวดก่อนกับการเปิดเผยรายได้ของส่วนงานที่ส่วนใหญ่ มาจากภายในกิจการเอง ซึ่งมาตรฐานฉบับเดิมไม่ได้กำหนดไว้

2. IAS 14R กับ FAS 131

จากการศึกษาเปรียบเทียบข้อกำหนดที่เหมือนและต่างกันของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศกับมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาสำหรับการนำเสนอข้อมูลตามส่วนงาน สามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้

ประเด็นที่เหมือนกัน

1) มีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจผลการดำเนินงาน ประเมินความเสี่ยงและผลตอบแทน รวมทั้งสามารถตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจเกี่ยวกับกิจการ โดยรวมได้ดีขึ้น

2) ใช้กับกิจการที่ออกหรือกำลังออกตราสารหนี้หรือตราสารทุนเพื่อค้าในตลาดสาธารณะ และส่งเสริมให้กิจการที่ไม่อยู่ในตลาดฯ สามารถนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับเรื่องนี้ไปใช้ได้เช่นกัน (IAS 14R กำหนดให้ต้องปฏิบัติตามทุกข้อ) ทั้งนี้ กิจการไม่ต้องนำเสนอข้อมูลตามส่วนงานในงบการเงินเฉพาะของ (1) บริษัทใหญ่ (2) บริษัทย่อย (3) บริษัทร่วมที่บันทึกบัญชีด้วยวิธีส่วนได้เสีย และ (4) กิจการร่วมค้าที่บันทึกด้วยวิธีส่วนได้เสียที่รายงานไว้ในเล่มเดียวกับงบการเงินรวม

3) ส่วนงานที่เสนอรายงานต้องมีระดับของรายได้ ผลการดำเนินงาน และสินทรัพย์เหมือนกัน คือ ร้อยละ 10

4) ส่วนงานที่ไม่ถึงระดับร้อยละ 10 ให้นำเสนอเป็นส่วนงานที่เสนอรายงานได้ หรือนำมารวมกันแล้วเสนอเป็นส่วนงานที่เสนอรายงาน หรือนำไปรวมเป็นรายการกระทบยอด

5) ส่วนงานธุรกิจ(หรือส่วนการดำเนินงาน)ตั้งแต่สองส่วนงานขึ้นไป สามารถรวมกันได้ เมื่อมีผลการดำเนินงานในระยะยาวเหมือนกันและมีปัจจัยส่วนใหญ่เหมือนกันคือ (1) ชนิดสินค้าและบริการ (2) กระบวนการผลิต (3) ลูกค้า (4) ช่องทางการจำหน่าย (5) ข้อบังคับทางธุรกิจ

6) ส่วนงานที่เคยเสนอรายงานในงวดก่อนแต่ไม่ถึงระดับร้อยละ 10 ในงวดปัจจุบัน สามารถนำเสนอรายงานได้ในงวดปัจจุบัน ถ้าผู้บริหารฯ เห็นว่ามีประโยชน์กับผู้ใช้งบการเงิน

7) ส่วนงานที่เพิ่งถือเป็นส่วนงานที่เสนอรายงาน ให้ปรับย้อนหลังข้อมูลงวดก่อนให้เป็นส่วนงานที่เสนอรายงานเช่นกัน

8) ผลรวมของรายได้จากลูกค้าของทุกส่วนงานที่เสนอรายงานต้องไม่น้อยร้อยละ 75 ของรายได้ในงบการเงินรวม

9) ต้องการให้กิจการกระทบยอดทุกรายการที่เปิดเผยในแต่ละส่วนงานกับยอดในงบการเงินรวม

10) การปฏิบัติในช่วงที่เปลี่ยนแปลง ทั้งสองมาตรฐานกำหนดให้กิจการปรับย้อนหลังข้อมูลในงวดก่อนให้เป็นส่วนงานที่เสนอรายงาน ถ้าไม่สามารถปรับย้อนหลังได้ก็ให้นำเสนอทั้งเกณฑ์เดิมและเกณฑ์ใหม่เช่นเดียวกัน

ประเด็นที่ต่างกัน

1) FAS 131 ให้กิจการนำเสนอข้อมูลตามส่วนงานในงบการเงินระหว่างกาลด้วย ซึ่ง IAS 14R ไม่ได้กล่าวถึงโดยตรง

2) ส่วนงานที่เสนอรายงานของ IAS 14R แบ่งเป็น “ส่วนงานธุรกิจ” และ “ส่วนงานภูมิศาสตร์” ในขณะที่ FAS 131 ใช้คำว่า “ส่วนการดำเนินงาน” ซึ่งสามารถจัดตามเกณฑ์ธุรกิจหรือเกณฑ์ภูมิศาสตร์ หรืออื่นๆ หรือทั้งเกณฑ์ธุรกิจและภูมิศาสตร์ก็ได้¹

3) ผลการดำเนินงานของส่วนงาน IAS 14R กำหนดว่าเป็นผลต่างระหว่างรายได้ของส่วนงานกับค่าใช้จ่ายของส่วนงาน ซึ่งได้ระบุรายการที่รวมหรือไม่รวมเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายของส่วนงานไว้ในนิยามอย่างชัดเจน ทำให้เกณฑ์การวัดผลการดำเนินงานของส่วนงานของกิจการต่างๆ เป็นแบบแผนเดียวกัน คือ กำไรจากการดำเนินงานก่อนหักดอกเบี้ย ภาษี และค่าใช้จ่ายในการบริหาร แต่ FAS 131 ไม่ได้กำหนดไว้ จึงทำให้กิจการวัดผลการดำเนินงานของส่วนงานได้หลายเกณฑ์โดยขึ้นอยู่กับผู้มีอำนาจในการตัดสินใจ เช่น ผลดำเนินงานของส่วนงานอาจเป็นกำไรขั้นต้น กำไรก่อนหักภาษี กำไรก่อนหักดอกเบี้ยและภาษี กำไรก่อนหักดอกเบี้ย ภาษีและค่าเสื่อมราคา/ค่าตัดจำหน่าย หรือกำไรสุทธิหลังหักภาษีก็ได้ ซึ่งทำให้ไม่สามารถเปรียบเทียบผลการดำเนินงานของส่วนงานกับกิจการอื่นๆ ได้²

4) การกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงานซึ่งกำหนดให้จัดตามโครงสร้างการบริหารองค์การภายใน และระบบรายงานทางการเงินภายในเหมือนกัน แต่ IAS 14R ให้พิจารณาถึงความเสี่ยงและผลตอบแทนของส่วนงานที่มีต่อกิจการด้วย

5) FAS 131 ให้พิจารณาจำนวนส่วนงานที่เสนอรายงานว่าไม่ควรมีมากเกินไป โดยแนะนำว่าไม่เกิน 10 ส่วนงาน ซึ่ง IAS 14R ไม่ได้ระบุไว้

6) การรวมส่วนงานภูมิศาสตร์ IAS 14R กำหนดให้พิจารณาปัจจัยได้แก่ (1) สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจและการเมือง (2) ความสัมพันธ์ของการดำเนินงานในเขตภูมิศาสตร์ (3) ระยะห่างระหว่างการดำเนินงานในแต่ละแห่ง (4) ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานในเขตภูมิศาสตร์นั้น โดยเฉพาะ (5) ข้อกำหนดที่ใช้ควบคุมปฏิวัตรเงินตรา (6) ความเสี่ยงจากสกุลเงิน ซึ่ง FAS 131 ไม่ได้ระบุไว้ เพียงแต่ให้เปิดเผยรายได้และสินทรัพย์ตามเขตภูมิศาสตร์โดยแสดงเป็นภายในประเทศ ต่างประเทศ และประเทศที่สำคัญ

7) การรายงานข้อมูลตามส่วนงาน IAS 14R กำหนดให้รายงานส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์ตามรูปแบบหลักและรูปแบบรอง ส่วน FAS 131 ให้รายงานเป็นข้อมูลของส่วนการดำเนินงานกับข้อมูลเกี่ยวกับกิจการ โดยรวม

¹ จึงทำให้ไม่สามารถเปรียบเทียบกับกิจการอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกันและไม่สามารถเปรียบเทียบข้อมูลในปีก่อนของกิจการเดียวกันได้ อย่างไรก็ตาม FAS 131 นี้เหมาะกับสหรัฐอเมริกาเพราะวัฒนธรรมการบริหารองค์การของบริษัทยักษ์ใหญ่ในสหรัฐมักคล้ายคลึงกัน

² เป็นเหตุผลของ Mr. Leisenring หนึ่งในจำนวนกรรมการ 6 คนของ FASB ซึ่งออกเสียงคัดค้านมาตรฐานฉบับนี้

8) การบริหารองค์การแบบเมทริกซ์ (Matrix form of organization) IAS14R กำหนดให้ส่วนงานธุรกิจเป็นส่วนงานหลัก และอนุญาตให้ทั้งส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์เป็นส่วนงานหลักได้เช่นกัน สำหรับ FAS131 ให้จัดส่วนการดำเนินงานตามเกณฑ์สินค้าและบริการ

9) การเปิดเผยข้อมูลตามแนวตั้ง IAS 14R ไม่ได้กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลตามแนวตั้ง แต่ FAS131กำหนดให้ต้องเปิดเผยตามนิยามของส่วนการดำเนินงาน

10) นโยบายการบัญชีของส่วนงาน IAS 14R ใช้นโยบายเดียวกับงบการเงินรวม (GAAP) ส่วน FAS 131 เป็นนโยบายการบัญชีที่ใช้โดยผู้มีอำนาจในการตัดสินใจ (Non-GAAP)³

11) IAS 14R กำหนดให้ปันส่วนรายการแบบสมมาตร ในขณะที่ FAS 131 ให้ปันส่วนเฉพาะรายการที่ใช้โดยผู้มีอำนาจในการตัดสินใจหรืออสมมาตร นั่นคืออาจมีรายการที่ได้ปันส่วนให้กับส่วนงานแต่ไม่ได้ปันส่วนรายการที่เกี่ยวข้องให้กับส่วนงานด้วย

12) การเปิดเผยข้อมูล IAS 14R กำหนดให้กิจการเปิดเผยหนี้สินของส่วนงาน ขาดทุนจากการค้ายค่า (ตาม IAS 36) และสนับสนุนให้เปิดเผยกระแสเงินสดของส่วนงาน ซึ่ง FAS 131 ไม่ได้กล่าวถึง

ข้อเสนอแนะ

1. มาตรฐานไทยฉบับเดิมกับฉบับใหม่

ในทัศนของผู้ศึกษาแล้ว การเปลี่ยนแปลงที่เห็นได้ชัดที่สุดระหว่างมาตรฐานฉบับเดิมกับฉบับใหม่คือ การปรับปรุงนิยามของส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์ กล่าวคือ

จากนิยามของส่วนงานธุรกิจตามมาตรฐานฉบับเดิม ที่ระบุเฉพาะความแตกต่างของตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการ จึงเปิดโอกาสให้ตีความได้กว้างโดยขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารของกิจการ อาจมีกิจการหนึ่งซึ่งมีผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวตีความว่ากิจการของตนมีเพียงหนึ่งส่วนงานธุรกิจ ตัวเลขที่แสดงในงบดุลและงบกำไรขาดทุนก็แสดงถึงผลการดำเนินงานของส่วนงานเดียวนั้น จึงไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานอีก ในขณะที่อีกกิจการหนึ่งซึ่งประกอบธุรกิจในลักษณะเดียวกัน ได้พิจารณาว่ามีการดำเนินงานแบ่งเป็นหลายส่วน จึงเปิดเผยข้อมูลในแต่ละส่วนงานนั้นเพื่อแสดงรายละเอียดเพิ่มเติมจากตัวเลขรวมในงบการเงิน ทำให้ไม่สามารถเปรียบเทียบผลการดำเนินงานระหว่างกิจการได้

³ FAS 131 กำหนดให้กิจการใช้นโยบายการบัญชีกับส่วนงานต่างจากที่ใช้ในงบการเงินรวม เมื่อกระทบยอดรายการของส่วนงานกับยอดรวมของกิจการ จะเกิดส่วนต่างขึ้นมา เช่นในกรณีของ IBM ซึ่งได้แสดงรายละเอียดของส่วนต่างจากการกระทบยอดกำไรก่อนภาษีเป็น Elimination of internal transactions, Sale of Global Network 1999 actions และ Unallocated corporate amounts

ตัวอย่างเช่น สถานีโทรทัศน์แห่งหนึ่งกล่าวถึงการรายงานข้อมูลตามส่วนงานไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่า ดำเนินธุรกิจด้านบันเทิงและสันทนาการ และมีผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวคือรายการโทรทัศน์ จึงไม่นำเสนอข้อมูลจำแนกตามส่วนงาน ในขณะที่เดียวกันสถานีโทรทัศน์อีกแห่งซึ่งดำเนินงานเหมือนกัน แต่แสดงข้อมูลตามส่วนงานเป็นส่วนงานจัดหาผู้ผลิตรายการ ส่วนงานการผลิตรายการ ส่วนงานขายเวลา

เมื่อพิจารณาตามมาตรฐานฉบับใหม่ซึ่งจำกัดความได้ละเอียดกว่า เพราะหมายถึงหน้าที่ในการจัดหาผลิตภัณฑ์และบริการที่แตกต่างกัน และให้คำนึงถึงความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีต่อกิจการ จากตัวอย่างที่กล่าวมา สถานีโทรทัศน์ซึ่งไม่ได้เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานโดยอ้างว่ามีผลิตภัณฑ์ชนิดเดียว เมื่อถือปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับใหม่แล้วก็ต้องแสดงข้อมูลตามส่วนงานธุรกิจซึ่งอาจแบ่งเป็นส่วนงานจัดหาผู้ผลิตรายการ ส่วนงานผลิตรายการ และส่วนงานขายเวลาทางโทรทัศน์เช่นกัน เพราะแม้ว่าส่วนงานเหล่านี้จะมีผลิตภัณฑ์สุดท้ายคือ รายการโทรทัศน์ภายใต้การถ่ายทอดจากสถานีโทรทัศน์ช่องเดียวกัน แต่ในแต่ละส่วนงานก็มีความเสี่ยงและผลตอบแทนให้กับสถานีโทรทัศน์ช่องนั้นต่าง

ถ้ารับนิยามของส่วนภูมิศาสตร์ มาตรฐานฉบับเดิมเน้นถึงที่ตั้งการผลิตในแต่ละประเทศหรือกลุ่มประเทศที่แตกต่างกัน ในขณะที่มาตรฐานฉบับใหม่ระบุว่าเป็นความแตกต่างภายใต้สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่เฉพาะเจาะจง ซึ่งอาจครอบคลุมภาคหนึ่งในประเทศ ใดประเทศหนึ่งหรือกลุ่มประเทศก็ได้ นั่นคือ มาตรฐานฉบับเดิมได้ระบุว่า หากกิจการมีการดำเนินงานภายในประเทศเดียวก็ถือว่ามีส่วนงานภูมิศาสตร์เท่านั้น แต่สำหรับมาตรฐานฉบับใหม่ เมื่อกิจการมีที่ตั้งการผลิตอยู่ตามภูมิภาคต่างๆ ก็ต้องเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานภูมิศาสตร์ แม้ว่าจะประกอบธุรกิจในประเทศเดียว

ตัวอย่างเช่น กิจการแห่งหนึ่งดำเนินธุรกิจผลิตชิ้นส่วนอุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ มีโรงงานตั้งอยู่ที่นิคมอุตสาหกรรมลำพูนและระยอง จะไม่แสดงส่วนงานภูมิศาสตร์ตามมาตรฐานฉบับเดิม เพราะถือว่าที่ตั้งการผลิตอยู่ในประเทศไทยประเทศเดียว แต่ถ้าปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับใหม่แล้ว จะต้องแสดงส่วนงานภูมิศาสตร์เป็นสองแห่ง เพราะความเสี่ยงและผลตอบแทนที่กิจการได้รับจากแหล่งผลิตทั้งสองนั้นต่างกัน เป็นต้น

นอกจากนี้ ปัจจัยในการระบุส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ที่มาตรฐานฉบับใหม่กำหนดเพิ่มเติมนั้น จะช่วยให้กิจการสามารถจำแนกความแตกต่างของส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ได้ชัดเจนขึ้น จึงทำให้กิจการไม่สามารถรวมส่วนงานซึ่งแม้จะอยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมเดียวกันหรือดำเนินงานเฉพาะในประเทศไทย)

จะเห็นได้ว่า เมื่อการกำหนดส่วนงานมีความชัดเจนขึ้น และสอดคล้องกับโครงสร้างการบริหารองค์การและระบบทางการเงินภายในของกิจการ พร้อมทั้งให้พิจารณาถึงความเสี่ยงและผลตอบแทนตามที่ปรับปรุงเป็นมาตรฐานฉบับใหม่ จะมีประโยชน์ดังต่อไปนี้

- 1) ช่วยลดความหลายหลายในการตีความส่วนงานที่เสนอรายงาน และคาดว่าจะทำให้บริษัทจดทะเบียนเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์กันมากขึ้น
- 2) ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบผลการดำเนินงานในแต่ละส่วนงานของกิจการในกลุ่มอุตสาหกรรมเดียวกัน ได้ดีขึ้น
- 3) ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเห็นภาพของกิจการในมุมมองเดียวกับผู้บริหารของกิจการเอง ซึ่งทำให้สามารถประเมินความเสี่ยงและผลตอบแทนในอนาคตของแต่ละส่วนงานและกิจการโดยรวมเพื่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ได้ดีขึ้น
- 4) ทำให้ข้อมูลตามส่วนงานในหมายเหตุประกอบงบการเงินสอดคล้องกับข้อมูลที่กิจการได้รายงานตามข้อกำหนดของ กสศ. ไว้ในส่วนอื่นของรายงานประจำปี เช่น สารจากกรรมการผู้จัดการใหญ่ รายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร ซึ่งจะช่วยให้การวิเคราะห์ภาพรวมของกิจการเป็นไปในทางเดียวกันทั้งหมด (รวมทั้งสอดคล้องกับข้อมูลของกิจการบนเว็บไซต์)
- 5) ช่วยประหยัดค่าใช้จ่ายในการรวบรวมข้อมูลตามส่วนงานเนื่องจากเป็นข้อมูลที่ใช้ในการบริหารกิจการภายในอยู่แล้ว เพียงแต่ต้องรวบรวมข้อมูลเพิ่มเติมบางส่วนเท่านั้น
- 6) การวิเคราะห์ผลการดำเนินงานของกิจการโดยรวมและแต่ละส่วนงาน จากข้อมูลทางการเงินตามส่วนงานนั้น ถือเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่าสำหรับฝ่ายบริหารของกิจการเพื่อการวางแผนเชิงกลยุทธ์⁴

อย่างไรก็ตาม การนำเสนอข้อมูลตามส่วนงานที่สอดคล้องกับโครงสร้างการบริหารองค์การและระบบทางการเงินภายในตามมาตรฐานฉบับใหม่ อาจมีข้อเสียดังต่อไปนี้

- 1) ผู้ใช้งบการเงินสามารถแบ่งเป็นสองกลุ่ม กลุ่มแรกได้แก่ นักลงทุน เจ้าหนี้ และนักวิเคราะห์ทางการเงิน และกลุ่มที่สองได้แก่ ผู้ขายวัตถุดิบ ลูกค้าและคู่แข่ง ต่างก็ได้ประโยชน์จากการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงาน แต่ผู้ใช้ในกลุ่มที่สอง อาจเป็นอุปสรรคที่ทำให้กิจการไม่เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานตามมาตรฐานทั้งหมดก็ได้เพราะอาจทำให้เสียเปรียบด้านการแข่งขัน โดยเฉพาะกรณีที่คู่แข่งไม่ได้เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานด้วย

⁴ Rourke, John o. Getting ahead with SFAS 131, *Strategic Finance*, Dec 1999, Volume 81, No. 6, P.39-42.

2) ในทางปฏิบัติ บริษัทจดทะเบียนหลายแห่งไม่ได้จัดส่วนงานตามโครงสร้างการบริหารองค์การภายใน จึงต้องมีการจัดโครงสร้างการบริหารองค์การและระบบรายงานทางการเงินภายในใหม่เพื่อกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงานในปีแรกที่มีการใช้มาตรฐาน อาจทำให้ฝ่ายบริหารเห็นว่า เป็นเรื่องยุ่งยากและเพิ่มต้นทุนแก่กิจการ

ข้อเสียทั้งสองข้างต้น อาจเป็นอุปสรรคสำหรับการไม่เปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับใหม่ของบริษัทจดทะเบียน นอกจากนี้ ในด้านของผู้ใช้งบการเงินที่อาจไม่ได้ประโยชน์จากการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานมากนัก เพราะข้อมูลตามส่วนงานจะแสดงให้เห็นความสำเร็จหรือล้มเหลวในการดำเนินธุรกิจของกิจการ ผลการดำเนินงานของแต่ละส่วนงานจะส่งผลโดยตรงต่อราคาหุ้นของกิจการ ดังนั้น อาจทำให้มีการตกแต่งตัวเลข

สำหรับผู้สอบบัญชี อาจทำให้มีภาระมากขึ้น เพราะผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่อข้อมูลตามส่วนงานได้ก็ต่อเมื่อต้องเข้าใจลักษณะการดำเนินงานของลูกค้านั้นมากกว่าเดิม (รวมทั้งภาวะทางการตลาดและการแข่งขันของกิจการ) ต้องเข้าใจการบริหารงานในมุมมองเดียวกับฝ่ายบริหาร ซึ่งหมายความว่า ผู้สอบบัญชีต้องเข้าถึงระดับการบริหารสูงสุดของกิจการซึ่งต่างจากเดิมที่มีร่วมงานกับระดับผู้จัดการ (อาจต้องเข้าร่วมประชุมกับคณะกรรมการบริหาร)

จากการศึกษาทั้งหมด มาตรฐานฉบับใหม่แม้จะมีข้อเสียบางอย่างแต่เมื่อเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับ คือ การเปิดเผยข้อมูลทางการเงินอย่างเพียงพอ ควรมีการสนับสนุนให้บริษัทจดทะเบียนถือปฏิบัติตามข้อกำหนดให้มากที่สุด

ทั้งนี้ ผู้ศึกษามีความเห็นที่ ผู้สอบบัญชีต้องพยายามแนะนำให้ฝ่ายบริหารเห็นความสำคัญของการเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับใหม่ เพื่อผลประโยชน์ของกิจการในการระดมทุนเมื่อเทียบกับข้อเสียเปรียบในด้านการแข่งขัน ตลอดจนธนาคารแห่งประเทศไทยควรปรับปรุงข้อบังคับสำหรับการรายงานของกลุ่มธนาคารให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีนี้เช่นกัน

นอกจากนี้ คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ควรออกประกาศบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานกับบริษัทจดทะเบียนในทำนองเดียวกับสำนักงานกสท.ของสหรัฐ ซึ่งออกประกาศให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศโดย FASB เพื่อให้บริษัทจดทะเบียนต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับใหม่⁵

อีกทั้ง ผู้ศึกษาเห็นด้วยกับโครงการสนับสนุนให้บริษัทจดทะเบียนมีการกำกับดูแลกิจการที่ดี เช่น การจัดอันดับการกำกับดูแลกิจการ (Governance Rating)⁶ ที่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์กำลังทำอยู่ เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาดังกรณีของบริษัท

⁵ ศึกษาเพิ่มเติมได้ที่ http://www.sec.gov/divisions/corpfin/acctdisc.htm#P261_47756 และ <http://www.sec.gov/rules/final/33-7620.txt>

⁶ http://www.sec.or.th/secrgen/pubstat/pub/article/cg_rating.doc

Enron⁷ หรือบริษัทอื่นๆ ในสหรัฐอเมริกา เพราะแม้ว่าจะสามารถพัฒนามาตรฐานการบัญชีให้รัดกุม และมีข้อบังคับของกสท. หรือธนาคารแห่งประเทศไทยที่เคร่งครัดเพียงใด แต่หากกิจการไม่มีการกำกับดูแลที่ดีก็ย่อมเกิดปัญหาการทุจริตอยู่เรื่อยไป

2. IAS 14R กับ FAS 131

สำหรับข้อแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา กับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศซึ่งเหมือนกับมาตรฐานการบัญชีของไทยนั้น ผู้ศึกษามีความเห็นที่เห็นว่า ผู้ใช้งบการเงินควรมีความระมัดระวังเป็นพิเศษ ในการเปรียบเทียบข้อมูลตามส่วนงานของบริษัทจดทะเบียนต่างชาติที่ใช้ FAS 131 กับบริษัทจดทะเบียนต่างชาติที่ใช้ IAS 14R⁸

ประเด็นที่ควรศึกษาเพิ่มเติม

เนื่องจากในปี พ.ศ. 2545 นี้ เป็นปีแรกที่มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่บังคับใช้ นอกจากบริษัท เทลคอมเอเชีย คอร์ปอเรชั่น จำกัด(มหาชน) ที่ผู้ศึกษาได้ยกตัวอย่างไว้ ผู้ศึกษาเห็นว่า ควรจะมีการศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานของบริษัทจดทะเบียนจากงบการเงินประจำปี 2545 ซึ่งถือปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับใหม่เทียบกับการเปิดเผยในงบการเงินประจำปี 2544 ที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับเดิม ในทำนองเดียวกับที่ได้ผู้ศึกษาได้ทำไว้ เพื่อศึกษาเพิ่มเติมในกรณีดังต่อไปนี้⁹

- 1) บริษัทที่ไม่ได้เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงาน ในปี 2544 โดยให้เหตุผลว่าดำเนินธุรกิจในส่วนงานเดียวนั้น เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานในปี 2545 นี้หรือไม่
- 2) จำนวนส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์ที่บริษัทเปิดเผยตามมาตรฐานฉบับเดิม มีการเปลี่ยนแปลงหรือไม่ อย่างไร หลังจากที่ใช้มาตรฐานฉบับใหม่
- 3) ส่วนงานที่เสนอรายงานนั้นสอดคล้องกับการรายงานในส่วนอื่นของรายงานประจำปีหรือไม่ (เช่น สารจากประธานกรรมการบริหาร รายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร เป็นต้น)
- 4) รูปแบบการเปิดเผยข้อมูลเป็นอย่างไร มีทั้งส่วนงานหลักและส่วนงานรองหรือไม่ (ส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ที่รายงานตามรูปแบบหลัก)

⁷ ศึกษาเพิ่มเติมได้ที่ http://www.fininter.net/internet_securities/Disclosure/enron-powersreport.pdf

⁸ สำนักงาน กสท. แห่งประเทศไทย อนุญาตให้บริษัทต่างชาติที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ใช้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ หรือมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา หรือมาตรฐานการบัญชีไทยก็ได้

⁹ ดูตัวอย่างการศึกษาของ FAS 131 และ IAS 14R จากบทความ SEGMENT DISCLOSURES UNDER SFAS No.131: HAS BUSINESS SEGMENT REPORTING IMPROVED? กับ THE EFFECT OF REVISED IAS 14 ON SEGMENT REPORTING BY IAS COMPANIES คามลำดับ

5) ข้อมูลตามส่วนงานที่แต่ละกิจการได้เปิดเผยในแต่ละส่วนงานนั้น มีรายการครบตามที่มาตรฐานฉบับใหม่กำหนดไว้ทั้งหมดหรือไม่ อย่างไร

6) มีการเปิดเผยรายการที่มาตรฐานฉบับใหม่สนับสนุนให้เปิดเผยหรือไม่ (กระแสเงินสดตามส่วนงาน ขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้หรือกลับบัญชี และลักษณะของรายได้และค่าใช้จ่ายของส่วนงาน)

7) รายการที่เปิดเผยนั้น มีรายการใดบ้างที่เคยเปิดเผยแล้วตามมาตรฐานฉบับเดิม มีรายการใดบ้างที่เพิ่งเปิดเผยตามมาตรฐานฉบับใหม่ และมีรายการใดที่เคยเปิดเผยตามมาตรฐานฉบับเดิมแต่ไม่ได้เปิดเผยตามมาตรฐานฉบับใหม่ เป็นต้น

การศึกษาการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานดังกล่าวให้พิจารณาถึง ลักษณะของบริษัทที่เปิดเผยข้อมูล เช่น ขนาดของบริษัท การลงทุนในต่างประเทศ สภาพคล่อง กลุ่มธุรกิจ การจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ต่างประเทศและผู้สอบบัญชีของบริษัท

นอกจากนี้ ควรติดตามประกาศจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยว่า มีการประกาศบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่หรือไม่ รวมทั้งติดตามแบบตรวจสอบความครบถ้วนของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินประจำปี ว่ามีการปรับปรุงรายการให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่แล้วหรือไม่¹⁰ อีกทั้ง ติดตามการปรับปรุงแบบงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนที่กำหนดโดยธนาคารแห่งประเทศไทยว่าได้เพิ่มเติมการรายงานข้อมูลตามส่วนงานของธนาคารพาณิชย์ให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่

ทั้งนี้ เพื่อศึกษาว่าการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานของบริษัทจดทะเบียนไทยตามมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ จะเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์กับผู้ใช้งบการเงินมากขึ้นเมื่อเทียบกับฉบับเดิม นอกจากนี้ ยังเป็นแนวทางให้ฝ่ายที่เกี่ยวข้อง เช่น ผู้สอบบัญชี หรือสมาคมนักบัญชีฯ ธนาคารแห่งประเทศไทย และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทราบถึงผลกระทบจากการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเรื่องนี้ และเพื่อให้มาตรฐานการบัญชีเรื่องการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานมีการใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพในประเทศไทย

¹⁰ <http://www.sec.or.th/oca/knowledge/disccheck.doc>