

บทที่ 2

ความสำคัญของการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน

แนวคิดพื้นฐานของการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน

ในอดีต องค์กรธุรกิจหนึ่งๆ มีลักษณะการดำเนินงานในอุตสาหกรรมเดียวคือมีผลิตภัณฑ์และบริการชนิดเดียว หรือในกลุ่มอุตสาหกรรมจำนวนน้อย มีลักษณะของผลิตภัณฑ์และบริการไม่หลากหลาย อีกทั้งยังไม่มีการรวมกลุ่มธุรกิจในกลุ่มอุตสาหกรรมที่แตกต่างกันหรือมีการดำเนินงานในเขตภูมิศาสตร์ที่มีสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ การเมือง หรืออัตราการเจริญเติบโตที่ต่างกัน การประเมินความสามารถในการดำเนินงานของกิจการจากตัวเลขที่แสดงในงบการเงิน ก็ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถตัดสินใจอย่างใดอย่างหนึ่งในเชิงเศรษฐกิจได้

ต่อมาองค์กรธุรกิจมีการพัฒนามากขึ้น ลักษณะการดำเนินธุรกิจมีความซับซ้อนกล่าวคือมีความนิยมในการลงทุนแบบการรวมธุรกิจมากขึ้น ทั้งนี้ เพื่อการกระจายความเสี่ยงทั้งในลักษณะผลิตภัณฑ์และบริการหรือที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ ทำให้ตัวเลขในงบการเงินไม่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงความสามารถในการดำเนินงานได้อย่างแท้จริง โดยเฉพาะอย่างยิ่งความสามารถในการดำเนินงานในระดับผลิตภัณฑ์และบริการหรือในแต่ละเขตภูมิศาสตร์ที่รวมอยู่ในกิจการนั้น ตัวอย่างเช่น ยอดขายในปัจจุบันเป็นผลรวมของรายได้จากการขายผลิตภัณฑ์หลายชนิด มีทั้งที่ยังเป็นที่นิยมและล้าสมัย แต่ผู้ใช้งบการเงินภายนอกไม่สามารถทราบได้เลยว่ายอดขายนั้นเป็นของผลิตภัณฑ์ที่พัฒนาขึ้นใหม่และมีความเจริญเติบโตในตลาดสูงมีจำนวนเท่าใด และเป็นของผลิตภัณฑ์ที่เติบโตเต็มที่และไม่ได้รับความนิยมแล้วอยู่จำนวนเท่าใด เมื่อตัวเลขในงบการเงินไม่สามารถแสดงให้เห็นถึงสัดส่วนของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว ก็จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจคลาดเคลื่อนหรือผิดไป และไม่สามารถประเมินผลการดำเนินงานของกิจการได้จริง เป็นต้น

ดังนั้น การนำเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินซึ่งเป็นรายละเอียดเพิ่มเติมจากยอดรวมในงบการเงิน จะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจลักษณะการดำเนินงานและผลประกอบการของกิจการในแต่ละส่วนงาน เพื่อการตัดสินใจในเชิงเศรษฐกิจได้ดีขึ้น

การพัฒนามาตรฐานการบัญชีสำหรับการเสนอข้อมูลตามส่วนงาน

ความจำเป็นของการรวบรวมข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานไว้เป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินเกิดขึ้นราวๆ ปี พ.ศ. 2503 เป็นช่วงเวลาหลังจากการปฏิวัติอุตสาหกรรมประมาณ 200 ปี

ทำให้ลักษณะการประกอบธุรกิจมีความซับซ้อนและมีการค้าการลงทุนระหว่างประเทศมากขึ้น รายงานทางการเงินที่มีคุณภาพสูงเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับนักลงทุนในขณะนั้น ซึ่งการพัฒนามาตรฐานการบัญชีสำหรับการเสนอข้อมูลตามส่วนงาน ก็ถือเป็นส่วนสำคัญหนึ่งที่จะทำให้งบการเงินเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อผู้ใช้รายงานทางการเงิน

1. การพัฒนาในประเทศสหรัฐอเมริกา

ในฐานะที่ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นผู้นำด้านเศรษฐกิจของโลก จึงให้ความสำคัญกับการพัฒนามาตรฐานการบัญชีในเรื่องต่างๆ ให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงรูปแบบในการดำเนินธุรกิจอยู่เสมอ รวมทั้งการพัฒนาข้อกำหนดสำหรับการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานเช่นกัน

เริ่มต้นระหว่างปี พ.ศ. 2503 องค์การธุรกิจมีการขยายตัวและมีความซับซ้อนมากขึ้น ความต้องการระดมเงินทุนจึงทำให้มีบางกิจการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานในงบการเงิน ซึ่งขอบเขตและลักษณะของการเปิดเผยข้อมูลนั้นยังมีความหลากหลาย

ดังนั้น ในปี พ.ศ. 2510 จึงเริ่มประกาศหลักการบัญชีสำหรับเรื่องนี้เป็นครั้งแรก โดยแนะนำให้มีการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานโดยสมัครใจ ขณะเดียวกันนั้น ก็มีโครงการศึกษาความเป็นไปได้ของความต้องการรายงานข้อมูลทางการเงินตามส่วนงานของธุรกิจต่าง ๆ

ต่อมาปี พ.ศ. 2513 คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกา (U.S. Securities and Exchange Commission) เริ่มต้องการให้บริษัทจดทะเบียนแสดงสายงานธุรกิจ(Line-of-business)ในรายงานประจำปี แต่บริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่ก็ยังไม่ค่อยเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานในรายงานประจำปีของตน

ในปีพ.ศ. 2516 เริ่มมีการก่อตั้งองค์กรที่ทำหน้าที่พัฒนามาตรฐานการบัญชีโดยตรง คือ FASB (Financial Accounting Standards Board)¹ เพื่อพัฒนามาตรฐานการบัญชีสำหรับการรายงานข้อมูลทางการเงิน หนึ่งในหัวข้อหลักที่จะต้องกำหนดเป็นมาตรฐานคือการเสนอข้อมูลตามส่วนงาน ดังนั้น ในปี พ.ศ. 2517 ทาง SEC ได้กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนฯ รวบรวมข้อมูลตามส่วนงานบางส่วนไว้ในรายงานประจำปีที่เสนอให้แก่ผู้ถือหุ้นของตน

ในเดือนธันวาคม ปี พ.ศ. 2519 FASB ได้ออกมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเสนอข้อมูลตามส่วนงานฉบับแรก คือ Statement of Financial Accounting Standards No.14 : Financial Reporting for Segments of a Business Enterprise (SFAS 14 หรือ FAS14) ตามคำเรียกร้องของกลุ่มต่างๆ เช่น the Financial Analysts Federation, Financial Executive Institute, National Association of Accountants, the Accountants International Study Group New York Stock Exchange ซึ่งต้องการให้เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานแก่ผู้ใช้งบการเงิน²

¹ ดูภาคผนวก ก, หน้า 92.

² Albrecht W. David and Chipalkatti, Niranjana, "New Segment Reporting", *CPA Journal*, May 1998:46-52.

ตามข้อกำหนดของ FAS14 นี้ ต้องการให้กิจการรายงานข้อมูลตามส่วนงานโดยแบ่งเป็น 2 ส่วน คือ ตามลักษณะอุตสาหกรรมและตามเขตภูมิศาสตร์ รวมทั้งให้เปิดเผยรายได้จากการส่งออกและลูกค้าหลัก ซึ่งคาดว่าจะช่วยเพิ่มความสามารถในการประเมินผลกำไรและราคาหุ้นของกิจการได้ดีขึ้น อย่างไรก็ตาม มีการเรียกร้องให้ปรับปรุง FAS14 อีก ทั้งนี้ เนื่องจากคำจำกัดความของส่วนงานทำให้กิจการส่วนใหญ่ตีความว่าดำเนินธุรกิจเพียงส่วนงานเดียว จึงไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลตามลักษณะอุตสาหกรรม

จากผลการศึกษาของ FASB ในระหว่างปี พ.ศ. 2528-2534 พบว่า มีบริษัทมหาชนร้อยละ 75 จากจำนวนทั้งหมด 6,935 บริษัท ระบุว่ามีการดำเนินธุรกิจในส่วนงาน นอกจากนี้ บริษัทมหาชนร้อยละ 43 จากจำนวน 1,051 บริษัทที่มียอดขายเกินกว่าหนึ่งล้านเหรียญฯ ได้รายงานว่ามีส่วนงานเดียว³ เมื่อบริษัทมหาชนต่างๆ ไม่ได้เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานตามวัตถุประสงค์ของ FAS 14 ทาง AIMR (The Association for Investment Management and Research) และ AICPA Special Committee on Financial Reporting จึงเรียกร้องให้ FASB ปรับปรุงข้อกำหนดให้สอดคล้องกับลักษณะการบริหารกิจการภายใน เพื่อให้กิจการรายงานตามส่วนงานกันมากขึ้น รวมทั้งกำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินระหว่างกาลด้วย

ปลายปี พ.ศ. 2536 FASB จึงร่วมมือกับ The Accounting Standards Board (AcSB) of the Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) ของประเทศแคนาดา เพื่อพัฒนาข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานตลอดมา สุดท้ายทั้งสององค์กรก็ได้ผลสรุปอย่างเดียวกันสำหรับการรายงานข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานที่ใช้ในสหรัฐอเมริกากับแคนาดา

เดือนมิถุนายน ปี พ.ศ. 2540 FASB จึงได้ประกาศมาตรฐานฉบับสุดท้าย คือ Statement of Financial Accounting Standards No.131 : Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information. (SFAS 131) ซึ่งกำหนดข้อมูลที่ต้องเปิดเผยในส่วนการดำเนินงานที่เสนอรายงานมากขึ้น โดยสอดคล้องกับปรัชญาการบริหารงานภายในกิจการ และถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2540 เป็นต้นมา นอกจากนี้ยังได้รับการสนับสนุนจาก SEC โดยกำหนดให้บริษัทต่างชาติที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกาต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของ FAS 131 เช่นกัน⁴

FAS 131 ฉบับใหม่นี้ต่างจาก FAS 14 ใน 4 ประเด็นหลัก ประเด็นแรกก็คือ การกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงาน ซึ่ง FAS 14 กำหนดให้จัดส่วนงานที่เสนอรายงานตามกลุ่มอุตสาหกรรม (ผลิตภัณฑ์และบริการ) ที่ขายให้กับบุคคลภายนอก ส่วน FAS 131 นั้นกำหนดให้กิจการระบุส่วนงานในมุมมองของฝ่ายบริหาร ซึ่งส่วนงานต่างๆ จะสามารถทราบได้จากโครงสร้างการบริหารกิจการภายในที่อาจแบ่งเป็นแผนก ๆ ตามที่ผู้บริหารสูงสุดใช้ประเมินและตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินงาน

³ เรื่องเดียวกัน

⁴ U.S. Securities and Exchange Commission, (2001, May), *International Financial Reporting and Disclosure Issues*, Division of Corporation Finance [Online], Available: <http://www.sec.gov/divisions/corpfin/intemat/issu0501.htm>

งานของกิจการ ประเด็นที่สองคือ การรวมส่วนการดำเนินงานตามแนวคิด ซึ่ง FAS 14 กำหนดให้รวมได้เฉพาะส่วนการดำเนินงานตามสายผลิตภัณฑ์ที่ขายให้กับบุคคลภายนอก แต่ส่วนการดำเนินงานตาม FAS 131 กำหนดให้กิจการสามารถรวมการดำเนินงานตามแนวคิดด้วย แม้ว่าส่วนงานนั้นจะไม่ก่อให้เกิดรายได้ก็ตาม ประเด็นที่สาม คือ การเปิดเผยข้อมูล ซึ่ง FAS 131 กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลมากกว่า FAS 14 ประเด็นสุดท้าย คือ การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินระหว่างกาล ซึ่งแต่เดิม FAS 14 ได้กำหนดให้กิจการเปิดเผยในงบระหว่างกาลแล้ว ต่อมาเดือนพฤศจิกายน ปี พ.ศ. 2520 ได้ออก FAS 18 – Financial Reporting for Segments of a Business Enterprise-Interim Financial Statements ยกเลิกการเปิดเผยนั้น

จะเห็นได้ว่า FAS 14 เหมือนมาตรฐานฉบับทดลองสำหรับการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงาน ซึ่งเป็นจุดเริ่มต้นให้มีการพัฒนาต่อไปว่า จะปรับปรุงเงื่อนไขของส่วนงานที่เสนอรายงานให้ชัดเจนขึ้นเพื่อให้กิจการส่วนใหญ่เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานมากขึ้น หรือเปลี่ยนแนวคิดการกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงานใหม่ตามที่ได้ปรับปรุงเป็น FAS 131⁵

2. การพัฒนาโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

เริ่มตั้งแต่เดือนมีนาคม พ.ศ. 2523 ได้ออก Exposure Draft : E15, Reporting Financial Information by Segment จากนั้นในเดือนสิงหาคม ปี พ.ศ. 2524 ได้ประกาศเป็นมาตรฐานการบัญชี IAS 14 : Segment Reporting ถือเป็นปฏิบัติกับงบการเงินตั้งแต่ปี พ.ศ. 2526 ซึ่งเนื้อหาส่วนใหญ่เหมือนกับ FAS 14 กล่าวคือ คำจำกัดความของส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์ใช้ภาษาที่นุ่มนวลซึ่งสามารถตีความได้กว้าง และขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารของกิจการว่าจะนำเสนอเป็นส่วนงานที่เสนอรายงานหรือไม่ นอกจากนี้ ยังขาดรายละเอียดของแนวทางปฏิบัติ

จากผลสำรวจของ IASC ในปี พ.ศ. 2537 ปรากฏว่าร้อยละ 38 ของบริษัทขนาดใหญ่จำนวน 1,062 บริษัท จาก 32 ประเทศ ระบุว่ามีการดำเนินงานในส่วนงานเดียว⁶ จะเห็นได้ว่า IAS 14 เปิดโอกาสให้กิจการมีทางเลือกในการตีความส่วนงานมากเกินไป มีรายละเอียดของคำจำกัดความและแนวทางปฏิบัติต่างๆ น้อย และไม่ได้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลทางการเงินและรายละเอียดเกี่ยวกับส่วนงานอื่นๆเพิ่มเติม

เมื่อเกิดแรงผลักดันจากหลายฝ่ายรวมทั้งการทำงานของ FASB กับ CICA ที่ก้าวหน้าไปก่อน ในเดือนธันวาคม พ.ศ. 2538 ทาง IASC ก็ปรับปรุงเนื้อหาใหม่แล้วออกเป็นร่างมาตรฐานการบัญชี (Exposure Draft E51, Reporting Financial Information by Segment) ซึ่งได้ปรับปรุงการกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงาน ให้สอดคล้องกับการบริหารองค์การภายในของกิจการเช่นเดียวกับ FAS131

⁵ Albrecht W. David ; Chipalkatti, Niranjana, (1998, May) "New Segment Reporting", *CPA Journal*, : 46-52.

⁶ เรื่องเดียวกัน

ต่อมาเดือนสิงหาคม พ.ศ. 2540 จึงประกาศมาตรฐานการบัญชี คือ IAS 14 : Segment Reporting (Revised) ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม ปี พ.ศ. 2541 เป็นต้นมา

IAS 14 (Revised) นี้ได้ปรับปรุงจากฉบับเดิมใน 4 ประเด็นหลัก คือ ประเด็นแรก การกำหนดระดับของรายได้ ผลการดำเนินงาน และสินทรัพย์ที่ชัดเจนเพื่อกำหนดเป็นส่วนงานที่เสนอรายงาน ประเด็นที่สอง คือ อธิบายคำจำกัดความได้ละเอียดและชัดเจนมากขึ้น ประเด็นที่สาม คือ มีแนวทางปฏิบัติสำหรับกิจการที่ชัดเจน และประเด็นสุดท้าย คือ การคำนึงถึงความเสี่ยงและผลตอบแทนในการระบุส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์ และในการกำหนดส่วนงานหลักและส่วนงานรอง

จะเห็นได้ว่า ในการปรับปรุง IAS 14 นี้ IASC เลือกปรับปรุงคำจำกัดความของส่วนงานให้ชัดเจนขึ้นกว่าเดิมโดยใช้การพิจารณาความเสี่ยงและผลตอบแทน แทนที่จะใช้แนวคิดเชิงบริหารตาม FASB อย่างเดียว⁷

3. การพัฒนาโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

สำหรับประเทศไทยนั้น เริ่มมีการออกมาตรฐานการบัญชีครั้งแรกในปี พ.ศ. 2522 โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ซึ่งได้ประกาศมาตรฐานการบัญชีในเรื่องต่างๆ เรื่อยมา สำหรับมาตรฐานการบัญชีเรื่องการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานฉบับเดิม ได้บังคับใช้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2537 เป็นต้นมา ซึ่งเนื้อหานั้นเป็นไปตาม IAS 14

ต่อมาปี พ.ศ. 2540 เกิดวิกฤตการณ์ทางเศรษฐกิจ ประเทศไทยได้รับความช่วยเหลือในการฟื้นฟูภาวะเศรษฐกิจและการเงินจากธนาคารโลก ซึ่งต้องการให้ไทยปรับโครงสร้างตลาดทุนใหม่ ส่วนหนึ่งคือ การพัฒนามาตรฐานการบัญชีให้มีมาตรฐานและสอดคล้องกับสากล ดังนั้น วันที่ 28 เมษายน พ.ศ. 2541 คณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบในหลักการ โดยกำหนดให้มีการปรับปรุงมาตรฐานและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของประเทศ ให้สอดคล้องกับวิธีปฏิบัติที่ดีที่สุดในระดับนานาชาติ (International Best Practice)⁸

ตั้งแต่นั้นเป็นต้นมา สมาคมนักบัญชีฯ โดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีได้พัฒนามาตรฐานการบัญชีใหม่ๆ ในเรื่องที่ยังไม่มีมาตรฐาน รวมทั้งปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมโดยใช้ IAS เป็นต้นแบบ⁹ จนถึงเดือนเมษายน พ.ศ. 2545 สมาคมนักบัญชีฯ ได้ออกมาตรฐานการ

⁷ เรื่องเดียวกัน

⁸ ปกรณ์ มาลากุล ณ อยุธยา, “ความสำคัญของการจัดท่างบการเงินของบริษัทในตลาดทุน”, จุลสาร...สื่อแก่นักบัญชี ฉบับที่ 002: 8, 2542.

⁹ ตามประกาศสมาคมฯฉบับที่ 010/2540-2542 เรื่อง นโยบายการกำหนดมาตรฐานการบัญชีไทย

บัญชีแล้วทั้งสิ้น 56 ฉบับ¹⁰ โดยแบ่งเป็นมาตรฐานที่มีผลบังคับใช้ในปัจจุบัน 30 ฉบับ มาตรฐานที่ยังไม่ถึงกำหนดวันถือปฏิบัติ 8 ฉบับ¹¹ และมาตรฐานที่ยกเลิกแล้ว 18 ฉบับ

สำหรับมาตรฐานการบัญชีเรื่องการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานฉบับใหม่นี้ ได้ประกาศตั้งแต่เดือนพฤศจิกายน พ.ศ. 2543 และมีผลบังคับใช้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2545 จึงทำให้มาตรฐานฉบับที่ 24 ยกเลิกไป¹²

ผู้ศึกษาได้รวบรวมการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและตลาดหลักทรัพย์ใหม่จากงบการเงินประจำปี พ.ศ. 2544 ซึ่งเป็นปีสุดท้ายของการบังคับมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม พบว่า บริษัทจดทะเบียนทั้งหมด 387 บริษัท มีบริษัทที่ไม่ได้เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานจำนวน 189 บริษัท หรือ คิดเป็นร้อยละ 49 โดยในจำนวนนี้มี 126 บริษัท ที่ระบุว่าดำเนินงานในส่วนงานทางธุรกิจเดียวและ/หรือมีส่วนงานทางภูมิศาสตร์เดียวจึงไม่เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงาน นอกจากนี้ยังมีกลุ่มธุรกิจธนาคารที่ไม่ได้เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานทั้งกลุ่ม(15 ธนาคาร)¹³

เมื่อพิจารณาส่วนของบริษัทจดทะเบียนที่เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานทั้งสิ้น 198 บริษัท พบว่า มีบริษัทจดทะเบียนที่เปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานฉบับเดิมจำนวน 197 บริษัท โดยมีรูปแบบการนำเสนอข้อมูลที่หลากหลาย เช่น นำงบดุลและงบกำไรขาดทุนมาแยกแสดงตามส่วนงาน¹⁴ และบริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่เปิดเผยข้อมูลไม่ครบตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด เช่น เปิดเผยเฉพาะข้อมูลตามส่วนงานทางธุรกิจ โดยให้เหตุผลว่ามีภาระดำเนินงานในประเทศไทยประเทศเดียว จึงไม่ต้องแสดงข้อมูลตามส่วนงานทางภูมิศาสตร์ หรือรายได้ของส่วนงานที่ไม่ได้แยกแสดงระหว่างรายได้จากภายนอกกับรายได้จากส่วนงานอื่น หรือไม่ได้เปิดเผยเกณฑ์ในการตั้งราคาโอนระหว่างส่วนงาน เป็นต้น นอกจากนี้ ส่วนงานที่เปิดเผยในหมายเหตุยังไม่สอดคล้องกับรายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร หรือข้อมูลอื่น ๆ ที่ได้นำเสนอไว้ในส่วนหน้าของรายงานประจำปีอีกด้วย สำหรับบริษัทจดทะเบียนอีก 1 แห่งได้เปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ได้แก่ บริษัท เทลคอมเอเชีย คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) (TA) ซึ่งถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ก่อนวันถือปฏิบัติที่จะกล่าวถึงในบทถัดไป

¹⁰ <http://www.iasplus.com/country/thailand.htm>

¹¹ ตามพ.ร.บ.การบัญชี พ.ศ. 2543 มาตรา 43 กำหนดว่า “ระหว่างที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีที่กฎหมายกำหนด ให้ถือว่ามาตรฐานการบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ซึ่งคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้มีมติให้ประกาศใช้แล้ว เป็นมาตรฐานการบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้”

¹² ใช้เฉพาะกับบริษัทมหาชนจำกัดเท่านั้น ส่วนธุรกิจอื่นที่มีใช้บริษัทมหาชนจำกัด ทางสมาคมฯ ได้ออกประกาศฉบับที่ 004/2544-2546 เรื่อง มาตรฐานการบัญชีที่ยกเว้นการบังคับใช้กับธุรกิจที่ไม่ใช่บริษัทมหาชนจำกัด (ลงวันที่ 21 ธันวาคม 2544) ให้เลื่อนการบังคับใช้มาตรฐานเรื่องนี้ออกไปก่อน อย่างไรก็ตาม สำหรับบริษัทหลักทรัพย์ที่ไม่ได้เป็นบริษัทมหาชนจำกัด ยังต้องเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานตามประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ที่ กข/น. 19/2545 เรื่องการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับบริษัทหลักทรัพย์ที่มีใช้บริษัทมหาชนจำกัด (ลงวันที่ 7 มีนาคม 2545)

¹³ ดูภาคผนวก ข ประกอบ

¹⁴ บริษัทเงินทุนกรุงศรีอยุธยา จำกัด (มหาชน)

จะเห็นได้ว่า ผลการถือปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนตามมาตรฐานฉบับเดิมไม่ได้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานเท่าที่ควร ข้อมูลที่เปิดเผยนั้นไม่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจแก่ผู้ใช้งบการเงินเท่าใดนัก จึงสมควรต้องมีการปรับปรุงเนื้อหาใหม่ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศอีกเช่นเคย ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงได้ศึกษาเปรียบเทียบเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 กับฉบับที่ 50 ว่ามีข้อกำหนดเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรบ้าง(บทที่ 3) และเนื่องจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 นี้มีข้อกำหนดอย่างเดียวกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศทุกข้อ จึงต้องศึกษาเปรียบเทียบระหว่างมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 14 (ฉบับปรับปรุง) กับมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาฉบับที่ 131 (บทที่ 4) เพื่อให้ทราบความเหมือนและความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีไทยกับสากล

การเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานกับการพัฒนาตลาดทุนไทย

การระดมทุนของภาคธุรกิจไทยในระบบตลาดทุน(ตลาดหลักทรัพย์) ยังน้อยกว่าระบบธนาคาร เมื่อเทียบกับการระดมทุนของประเทศที่พัฒนาทางเศรษฐกิจมากกว่า อย่างไรก็ตาม ระบบตลาดทุนไทยก็ยังมีศักยภาพในการเจริญเติบโตได้อีก ทั้งในส่วนของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและตลาดหลักทรัพย์ใหม่ ถ้าหากว่ามีโครงสร้างพื้นฐานที่ดีพอ ซึ่งหนึ่งในโครงสร้างพื้นฐานสำคัญที่จะทำให้ระบบตลาดทุนมีประสิทธิภาพ คือ ระบบการเปิดเผยข้อมูลการลงทุน¹⁵

ผู้ศึกษาจึงมีความเห็นว่า ระบบการเปิดเผยข้อมูลการลงทุนที่มีประสิทธิภาพ นอกจากการพัฒนามาตรฐานการรายงาน โดยคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แล้ว ก็ต้องมีมาตรฐานการบัญชีที่มีคุณภาพ ที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ทั้งนี้ บริษัทจดทะเบียนสามารถใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของตนได้เป็นอย่างดีเช่นกัน

ดังนั้น การพัฒนามาตรฐานการบัญชีในเรื่องการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานจึงเป็นส่วนหนึ่งที่จะพัฒนาการเปิดเผยข้อมูลที่โปร่งใสและเพียงพอ และมีความสำคัญต่อการพัฒนาระบบตลาดทุนไทย

¹⁵ สำนักคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, (พฤศจิกายน 2543), “บทบาทของระบบตลาดทุนไทยในการระดมทุนสู่ภาคธุรกิจ”, Available: <http://www.sec.or.th/secrgen/pubstat/pub/research/research.shtml>