

ส่วนงานดำเนินงาน

OPERATING SEGMENTS

ดร.ศิลปพร ศรีจันทเพชร

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

E-mail: sillapap@tu.ac.th

บทคัดย่อ

การเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานมีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจถึงผลการดำเนินงานของกิจการได้ดียิ่งขึ้น และสามารถประเมินความเสี่ยง ผลตอบแทนและศักยภาพในการเติบโตของกิจการได้ ส่วนงานที่เสนอรายงานคือ ส่วนงานดำเนินงานที่มีกิจกรรมทางธุรกิจที่ก่อให้เกิดรายได้หรือค่าใช้จ่ายกับส่วนงานอื่นหรือลูกค้าภายนอกกิจการ ตลอดจนเป็นส่วนงานดำเนินงานที่ได้รับการสอบทานเป็นประจำโดยผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงาน รวมทั้งเป็นส่วนงานที่มีข้อมูลทางการเงินแยกต่างหากจากส่วนงานอื่นได้ และส่วนงานดังกล่าวผ่านเกณฑ์วัดเชิงปริมาณ

คำสำคัญ : การเปิดเผย ส่วนงานดำเนินงาน ผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงาน

Abstract

The objective of operating segment disclosure is to help the users of financial statements to better understand the firm performance and to evaluate risk, return, and growth potential of firm. The reportable segments are operating segments which have business activities generating revenues and expenses with other segments or external customers. These segments should be reviewed by Chief Operating Decision Maker (CODM) and have financial information separate from other segments, and meet the quantitative criteria.

Keywords : Disclosure, Operating Segments, Chief Operating Decision Maker

บทนำ

โดยทั่วไป กิจการขายผลิตภัณฑ์หรือให้บริการต่างๆ หรือดำเนินงานในเขตภูมิศาสตร์ต่างๆ ซึ่งมีอัตราผลกำไร โอกาสในการเติบโต ช่องทางการดำเนินงานในอนาคต และความเสี่ยงที่แตกต่างกัน ดังนั้น หากกิจการจัดทำข้อมูลทางการเงินในรูปงบการเงินโดยรวมแล้ว จะทำให้ผู้ลงทุนหรือผู้ใช้งบการเงินไม่สามารถประเมินความเสี่ยงและผลตอบแทนของแต่ละส่วนงานได้ ผู้ใช้งบการเงินจึงต้องการข้อมูลที่แยกแสดงตามส่วนงานดำเนินงาน

ความหมายของข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน ได้ให้ความหมายไว้ดังนี้

ส่วนงานดำเนินงาน (Operating Segment) หมายถึง องค์ประกอบของกิจการซึ่งมีลักษณะดังต่อไปนี้

(ก) เป็นส่วนงานที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางธุรกิจซึ่งก่อให้เกิดรายได้และค่าใช้จ่าย

(ข) เป็นส่วนงานซึ่งผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงาน มักสอบถามผลการดำเนินงานเป็นประจำเพื่อประกอบการตัดสินใจจัดสรรทรัพยากรและประเมินผลการปฏิบัติงาน

(ค) ส่วนงานซึ่งมีข้อมูลทางการเงินแยกต่างหากจากส่วนงานดำเนินงานอื่นได้

ตัวอย่างของส่วนงานดำเนินงาน เช่น ส่วนงานตามประเภทของสินค้าและบริการที่คล้ายคลึงกัน ส่วนงานตามเขตภูมิศาสตร์โดยพิจารณาว่าอยู่ในหรือนอกประเทศ ซึ่งเป็นสถานที่ที่กิจการประกอบธุรกิจอยู่ และส่วนงานตามลูกค้ารายสำคัญของกิจการ ซึ่งก่อให้เกิดรายได้แก่กิจการไม่ต่ำกว่าอัตราร้อยละ 10 ของรายได้รวม เป็นต้น

ความสำคัญของข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน

ข้อมูลส่วนงานดำเนินงานมีความสำคัญเนื่องจากการดำเนินธุรกิจในปัจจุบันมีความซับซ้อนและเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ ผู้ที่เกี่ยวข้องกับกิจการจึงต้องการทราบความเป็นไปของกิจการตลอดเวลา โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนที่เกี่ยวข้องกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานเพื่อช่วยในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

ข้อมูลส่วนงานดำเนินงานเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน เพื่อให้สามารถประเมินความเสี่ยงและ

ผลตอบแทนของส่วนงานต่างๆ ของกิจการได้ เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินอาจไม่สามารถประเมินการกระจายความเสี่ยงหรือสถานะของกิจการระหว่างประเทศจากข้อมูลในงบการเงินโดยรวมได้ ดังนั้น กิจการจึงเสนอข้อมูลทางการเงินตามส่วนงานดำเนินงานเพื่อสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินดังกล่าว ส่วนงานดำเนินงานจึงแสดงให้เห็นถึงส่วนประกอบของกิจการที่แบ่งแยกได้อย่างชัดเจนว่าทำหน้าที่ในการจัดหาผลิตภัณฑ์หรือให้บริการชนิดใดชนิดหนึ่ง หรือกลุ่มของผลิตภัณฑ์หรือบริการที่เกี่ยวข้องกัน ส่วนประกอบนี้มีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่แตกต่างไปจากความเสี่ยงและผลตอบแทนของส่วนประกอบหรือส่วนงานธุรกิจอื่น นั่นคือส่วนประกอบนี้ต้องไม่รวมผลิตภัณฑ์หรือบริการที่มีความเสี่ยงหรือผลตอบแทนที่แตกต่างกันอย่างเห็นได้ชัด

พัฒนาการของข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน

การรายงานข้อมูลส่วนงานดำเนินงานมีความเป็นมายาวนานทั้งในระดับระหว่างประเทศ และประเทศไทย ดังนี้

ระดับระหว่างประเทศ ในช่วงกลางทศวรรษ 1960 เป็นต้นมา กิจการต่างๆ มีแนวโน้มที่มีการดำเนินงานหลากหลายเพิ่มขึ้น เนื่องจากในช่วงนั้นมีการรวมธุรกิจเกิดขึ้นมาก กิจการสมัครใจที่จะเปิดเผยข้อมูลต่างๆ ที่เกี่ยวข้องไว้ในรายงานประจำปี ซึ่งส่วนใหญ่เน้นถึงลักษณะองค์ประกอบที่ช่วยลดผลกระทบทางวัฏจักรของธุรกิจ เช่น การขยายธุรกิจออกไปหลายด้าน หากธุรกิจหนึ่งซบเซาอีกธุรกิจหนึ่งจะมีผลประโยชน์ที่ติ ซึ่งผลหักล้างระหว่างสองธุรกิจจะทำให้ไม่ส่งผลกระทบต่อผลประกอบการของกิจการโดยรวม ลักษณะและขนาดของการเปิดเผยข้อมูลของแต่ละกิจการจึงมีความแตกต่างกันไป เนื่องจากในขณะนั้นสถาบันทางวิชาชีพบัญชียังไม่มีข้อกำหนดในเรื่งดังกล่าว

สหราชอาณาจักร เป็นประเทศแรกที่ได้ริเริ่มออกข้อกำหนดเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน โดยในปี ค.ศ.1965 ตลาดหลักทรัพย์แห่งสหราชอาณาจักรได้ออกข้อกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับยอดขายจำแนกตามสายธุรกิจ กำไรจำแนกตามสายธุรกิจ และยอดขายจำแนกตามเขตภูมิศาสตร์ โดยเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวในรายงานประจำปี

ต่อมา **สหรัฐอเมริกา** ได้ออกข้อกำหนดเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน ซึ่งข้อกำหนดนี้มีรายละเอียดมากกว่าข้อกำหนดของสหราชอาณาจักร ข้อกำหนดฉบับแรก

ของสหรัฐอเมริกาได้ออกมาในเดือนสิงหาคม ค.ศ.1969 โดยคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา (SEC) ได้กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนต้องเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามสายธุรกิจ โดยมีผลตั้งแต่ ค.ศ.1970 และในปี ค.ศ.1974คณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์ได้กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนต้องเปิดเผยข้อมูลจำแนกตามส่วนงานไว้ในแบบรายงานการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนต้องยื่นต่อตลาดหลักทรัพย์ (Form10-K) และในงบการเงินประจำปี

ในเดือนธันวาคม ค.ศ.1976 คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีแห่งสหรัฐอเมริกา (FASB) ได้ออกมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 14 (SFAS 14) เรื่อง “รายงานการเงินสำหรับส่วนงานของธุรกิจ” มาตรฐานฉบับดังกล่าวกำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายได้จากลูกค้าที่มีใช้บริษัทย่อยและบริษัทร่วม และรายการโอนภายในกลุ่มกิจการ SFAS 14 อภิปรายถึงปัจจัย 3 ประการที่ควรนำมาพิจารณาในการจำแนกส่วนงานธุรกิจ ซึ่งได้แก่ (1) ลักษณะของผลิตภัณฑ์ (2) ลักษณะของกระบวนการผลิต และ (3) ตลาดและวิธีการตลาด ข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวนั้น ต่อมาได้ยกเลิกไม่ต้องนำมาถือปฏิบัติกับงบการเงินระหว่างกาล

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard Board: IASB) ออกมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 14 (IAS 14) เรื่อง การรายงานข้อมูลจำแนกตามส่วนงาน (Segment Reporting) ในเดือนตุลาคม ค.ศ.1981 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีเนื้อหาสาระคล้ายคลึงกับมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา ต่อมาคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศได้ปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว โดยให้ถือปฏิบัติตั้งแต่มิถุนายน ค.ศ.1998 เป็นต้นไป โดยได้เปลี่ยนแปลงวิธีในการกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงานให้สอดคล้องกับวิธีการที่กิจการใช้บริหารงานภายใน (Management Approach) ซึ่งต่อมาคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีแห่งสหรัฐอเมริกาได้ออกมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 131 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในเดือนมิถุนายน ค.ศ.1997 โดยมีแนวคิดที่สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ โดยมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 131 (SFAS 131) ใช้แทนมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 14 (SFAS 14) และให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม ค.ศ.1997

สำหรับประเทศไทย ในอดีตสมาคมนักบัญชีและ

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ปัจจุบันคือ สภาวิชาชีพบัญชี) ได้ออกมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 เรื่อง การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน โดยให้บังคับใช้เฉพาะบริษัทจดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และบริษัทมหาชนจำกัดตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน โดยให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2537 เป็นต้นไป ต่อมาในเดือนพฤศจิกายน พ.ศ.2542 สมาคมฯ ได้ออกร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 50 เรื่อง การรายงานข้อมูลตามส่วนงาน เพื่อปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 14 เรื่อง Segment Reporting (ฉบับปรับปรุงปี 1997) โดยให้ถือปฏิบัติกับกิจการที่ออกหรืออยู่ระหว่างการดำเนินการเพื่อออกตราสารหนี้หรือตราสารทุนเพื่อจำหน่ายแก่บุคคลทั่วไป

ในปี พ.ศ. 2555 สภาวิชาชีพบัญชี ได้ออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน ซึ่งจัดทำขึ้นตาม IFRS 8 Operating Segments โดยจะมีผลบังคับใช้กับรายงานทางการเงินของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่มีรอบระยะเวลารายงานเริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2556 เป็นต้นไป

ข้อพิจารณาในการนำเสนอส่วนงานดำเนินงาน

การกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงานส่วนใหญ่จะค่อนข้างตรงไปตรงมาและไม่มีปัญหาที่ต้องโต้แย้งกัน แต่ก่อนที่จะกิจการจะถึงขั้นนี้ กิจการต้องตัดสินใจว่าส่วนงานใดบ้างที่ต้องนำเสนอข้อมูลตามส่วนงานหรือไม่ เนื่องจากต้องพิจารณาหลักการสำคัญว่าส่วนงานดังกล่าวเป็นส่วนงานที่มีการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจ ซึ่งก่อให้เกิดรายได้และค่าใช้จ่าย ไม่ว่าจะเป็นรายได้ที่เกิดจากส่วนงานอื่นในกิจการเดียวกันหรือเป็นรายได้จากลูกค้าภายนอกกิจการ

นอกจากนี้ ส่วนงานที่เสนอรายงานยังต้องเป็นส่วนงานดำเนินงานที่ได้รับการสอบทานเป็นประจำโดยผู้ชำนาญการตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงาน เพื่อประเมินผลการปฏิบัติงานและจัดสรรทรัพยากรตลอดจนเป็นส่วนงานที่มีข้อมูลทางการเงินแยกต่างหากจากส่วนงานดำเนินงานอื่นได้ ซึ่งแตกต่างจากในอดีตที่ข้อกำหนดในการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานดำเนินงานมีความชัดเจนเพียงพอในการจัดประเภทส่วนงานในกิจการออกเป็นส่วนงานทางธุรกิจและส่วนงานทางภูมิศาสตร์ โดยปล่อยให้กิจการใช้ดุลยพินิจ

เพียงเล็กน้อย ซึ่งการใช้ดุลยพินิจดังกล่าว รวมถึงการกำหนด ส่วนงานและการปันส่วนรายได้ ค่าใช้จ่าย สินทรัพย์ และหนี้สินให้กับส่วนงานเหล่านั้น

ในปัจจุบัน กิจกรรมการตัดสินใจได้ด้วยตัวเองว่า กิจกรรมมีส่วนงานที่เสนอรายงานประเภทใดบ้าง และมีส่วนงานจำนวนเท่าไร โดยพิจารณาจากมุมมองของผู้บริหารเป็นหลัก อย่างไรก็ตาม กิจกรรมอาจพบปัญหาในการพิจารณาที่กำหนด ส่วนงานดำเนินงานว่ามีความเหมาะสมหรือไม่ ดังนี้

1. เกณฑ์ในการจำแนกส่วนงานอาจมีความซับซ้อน เนื่องจากประโยชน์ของผู้ใช้การเงินอาจไม่เหมือนกับประโยชน์ของกิจการ ซึ่งในอดีตหากส่วนงานที่นำเสนอ ไม่สอดคล้องกับโครงสร้างองค์กรของกิจการหรือระบบการ รายงานทางการเงินภายในของกิจการ กิจกรรมอาจมีต้นทุนสูงในการรวบรวม การจัดทำ การตรวจสอบ และการเผยแพร่ ข้อมูลดังกล่าว ฝ่ายบริหารของกิจการยังต้องคำนึงว่าการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานที่มีผลประโยชน์การไม่ดีหรือส่วนงานที่มีความเสี่ยงเฉพาะเจาะจง ซึ่งบางครั้งอาจมีการปกปิดข้อมูลดังกล่าวไว้ในข้อมูลโดยรวมของกิจการ ในทางกลับกัน หากส่วนงานใดที่มีผลประโยชน์ที่ดี ฝ่ายบริหารของกิจการอาจไม่ประสงค์ที่จะเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวให้คู่แข่งล่วงรู้

2. กิจกรรมอาจต้องวัดค่ารายการแต่ละบรรทัดที่ใช้ในการนำเสนอข้อมูลทางการเงินแยกตามส่วนงานดำเนินงานแต่ ส่วนด้วยเกณฑ์เดียวกันกับเกณฑ์ใช้ในการจัดทำรายงานเสนอ ต่อผู้บริหาร เพื่อประเมินผลการปฏิบัติงานและจัดสรรทรัพยากร ซึ่งอาจแตกต่างจากการวัดมูลค่าของแต่รายการแต่ละ บรรทัดตามหลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป (General- purposed Financial Statements) เพื่อนำเสนอต่อบุคคล ภายนอก ดังนั้น การใช้ข้อมูลของฝ่ายบริหารเป็นเกณฑ์ในการนำเสนอข้อมูลทางการเงินแยกตามส่วนงานอาจทำให้ ผู้ใช้การเงินไม่สามารถทำความเข้าใจเกี่ยวกับการวัดค่า รายการแต่ละบรรทัดตามเกณฑ์ที่ใช้ในการบริหารงานภายใน ของกิจการ ซึ่งอาจไม่เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการ รายงานทางการเงิน ตลอดจนทำให้ขาดการเชื่อมโยงระหว่าง ข้อมูลที่นำเสนอเกี่ยวกับส่วนงานในแต่ละส่วนกับข้อมูลอื่นที่ นำเสนอในงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามข้อกำหนดของมาตรฐาน การรายงานทางการเงิน อย่างไรก็ตาม การเปิดเผยข้อมูลของ ส่วนงานดำเนินงานแต่ละส่วนอาจมีความสอดคล้องกับข้อมูล ในส่วนอื่นของรายงานประจำปีของกิจการ เช่น บทวิเคราะห์

ของฝ่ายบริหาร มากยิ่งขึ้น

3. บางครั้งการนำเสนอข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน โดย พิจารณาจากมุมมองของผู้บริหารเป็นหลัก ส่งผลให้การนำเสนอข้อมูลของส่วนงานดำเนินงานแต่ละส่วนที่อิงกับรายงาน ภายในของแต่ละกิจการอาจไม่สามารถนำมาเปรียบเทียบกับ กิจการ ซึ่งประกอบธุรกิจลักษณะเดียวกันได้เพราะอาจมี มุมมองที่ในการบริหารงานภายในกิจการแตกต่างกัน ซึ่งจะ นำไปสู่การสูญเสียความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ของ ข้อมูลระหว่างกิจการ ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงส่วนงานที่ เสนอรายงานในแต่ละปีตามดุลยพินิจของผู้บริหาร นอกจากนี้ การปรับโครงสร้างองค์กรภายในที่เกิดขึ้นเป็นประจำอาจ ทำให้ผู้ใช้การเงินภายนอกขาดข้อมูลที่แสดงถึงแนวโน้ม ในอนาคตของข้อมูลทางการเงินในแต่ละส่วนงานดำเนินงาน ซึ่งเกิดจากการเปลี่ยนแปลงส่วนงานที่เสนอรายงานในแต่ละ ปีอีกด้วย

หลักการกำหนดส่วนงานดำเนินงาน

การเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน เป็นการเปิดเผยข้อมูลที่พบได้ทั่วไปในบริษัทมหาชนจำกัดที่ ประกอบธุรกิจหลายอย่าง วิธีการปฏิบัติในการเปิดเผยข้อมูลที่ ใช้ในบริษัทมหาชนจำกัดแต่ละแห่งจะมีความแตกต่างและ หลากหลายเนื่องจากข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีใน แต่ละประเทศที่แตกต่างกัน รวมทั้งสภาพแวดล้อมในการ ดำเนินธุรกิจของแต่ละกิจการที่แตกต่างกันอีกด้วย นอกจากนี้ การกำหนดส่วนงานดำเนินงานอาจมีความแตกต่างกันไปใน แต่ละกิจการขึ้นอยู่กับมุมมองของฝ่ายบริหาร ซึ่งในที่นี้หมายถึงผู้มีอำนาจสูงในการตัดสินใจด้านการดำเนินงาน (Chief Operating Decision Maker: CODM)

การกำหนดส่วนงานดำเนินงาน ให้พิจารณาจากมู มมองของฝ่ายบริหาร โดยพิจารณาว่าส่วนงานใดเป็นส่วนงาน ที่ได้รับการสอบทานเป็นประจำโดยผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุด ด้านการดำเนินงาน ซึ่งเป็นความรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร ที่จะใช้ดุลยพินิจในการจัดกลุ่มกิจกรรมเป็นส่วนงานต่างๆ ซึ่ง อาจพิจารณาจากปัจจัยต่างๆ เช่น ลักษณะของผลิตภัณฑ์และ บริการ ลักษณะของกระบวนการผลิต วิธีการทางการตลาด และการดำเนินงานในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่แตกต่าง กัน เป็นต้น

แนวทางการกำหนดส่วนงานดำเนินงาน

การกำหนดส่วนงานดำเนินงานมีอยู่ 2 แนวทาง ดังนี้

1. **แนวทางการความเสี่ยงและผลตอบแทน (Risk and Return Approach)** แนวทางนี้จะกำหนดส่วนงานดำเนินงานโดยพิจารณาจากแหล่งที่มาของความเสี่ยง (Risk) และผลตอบแทน (Return) ที่กิจการเผชิญอยู่ กล่าวคือ ส่วนงานที่เสนอรายงานแต่ละส่วนงานที่แยกแสดงจะมีลักษณะของความความเสี่ยงและผลตอบแทนแตกต่างจากส่วนงานดำเนินงานอื่น นั่นคือ ในส่วนงานทางธุรกิจหนึ่งต้องไม่นำผลิตภัณฑ์หรือบริการที่มีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่แตกต่างกันอย่างเป็นสาระสำคัญมารวมไว้ด้วยกันในทำนองเดียวกัน ส่วนงานภูมิศาสตร์ต้องไม่รวมการดำเนินงานภายใต้สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ ซึ่งมีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่แตกต่างกันอย่างเป็นสาระสำคัญไว้ด้วยกัน ส่วนงานภูมิศาสตร์อาจเป็นประเทศใดประเทศหนึ่ง กลุ่มประเทศตั้งแต่สองประเทศขึ้นไปหรือภูมิภาคหนึ่งภายในประเทศหนึ่ง

2. **แนวทางการจัดการ (Management Approach)** แนวทางนี้จะกำหนดส่วนงาน โดยพิจารณาจากโครงสร้างองค์กรและระบบการรายงานทางการเงินภายในของกิจการ ดังนั้น แนวทางนี้จะสะดวกต่อกิจการที่จัดทำข้อมูลทางการเงินตามส่วนงาน เนื่องจากกิจการสามารถใช้ข้อมูลภายในของกิจการมาใช้สำหรับจัดทำข้อมูลทางการเงินสำหรับส่วนงานที่เสนอรายงาน ซึ่งต้นทุนในการจัดทำข้อมูลจะต่ำกว่าแนวทางความเสี่ยงและผลตอบแทน สำหรับแนวทางการจัดการนี้จะมีข้อโต้แย้งในเรื่องการเปรียบเทียบกันได้ของข้อมูล เช่น กิจการสองกิจการดำเนินธุรกิจเหมือนกันแต่มีโครงสร้างการจัดองค์กรที่ต่างกัน ข้อมูลทางการเงินที่จำแนกตามส่วนงานของทั้งสองกิจการจะมีความแตกต่างกัน ซึ่งอาจทำให้ยากต่อการเปรียบเทียบ

พัฒนาการในการกำหนดส่วนงานดำเนินงาน

ในอดีต ร่างมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย ฉบับที่ 50 ของสภาวิชาชีพบัญชี เรื่อง การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 14 (IAS 14) ฉบับปรับปรุงปี 1997 เสนอให้ใช้ “แนวทางการจัดการ” โดยใช้โครงสร้างองค์กรและระบบการรายงานทางการเงินภายในของกิจการเป็นเกณฑ์ในการกำหนดส่วนงาน และมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวก็ยอมรับวิธีการกำหนดส่วนงานโดยใช้ “แนวทางการความเสี่ยง

และผลตอบแทน” เนื่องจากตามปกติแล้ว กิจการส่วนใหญ่จะจัดองค์กรและมีระบบการรายงานตามแหล่งที่มาของความความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อกิจการอยู่แล้ว นั่นคือ โครงสร้างและระบบการรายงานทางการเงินภายในของกิจการเป็นหลักฐานที่แสดงให้เห็นถึงความเสี่ยงและผลตอบแทนของผลิตภัณฑ์หรือการดำเนินงานในส่วนภูมิศาสตร์ต่างๆ เช่น กิจการมักจัดโครงสร้างองค์กรตามสายผลิตภัณฑ์ หรือตามภูมิภาค

ในปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน ที่มีผลบังคับใช้กับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 เป็นต้นไป ซึ่งกำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลของส่วนงานดำเนินงานตามแนวทางการจัดการ (Management Approach) อันเป็นหลักการสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ จะทำให้ผู้ลงทุนสามารถสอบทานผลการดำเนินงานจากมุมมองเดียวกับผู้บริหารของกิจการและทำให้ผู้ลงทุนสามารถมองเห็นได้อย่างชัดเจนถึงความเสี่ยงและโอกาส ตลอดจนมูลค่าของรายการที่ผู้บริหารเห็นว่ามีความสำคัญและนำมาใช้ประกอบการตัดสินใจที่สำคัญ นอกจากนี้ การใช้แนวทางการจัดการดังกล่าว ยังก่อให้เกิดการเชื่อมโยงที่ดีขึ้นระหว่างงบการเงินและข้อมูลที่น่าเสนอในบทสรุปของผู้บริหาร ตลอดจนการเปิดเผยข้อมูลที่มีการนำเสนอภายในกิจการต่อผู้บริหารอยู่แล้วย่อมหมายความว่ากิจการไม่ต้องใช้ความพยายาม เวลาหรือต้นทุนในการนำเสนอรายงานเกี่ยวกับส่วนงานดำเนินงานเพิ่มขึ้นอย่างมีสาระสำคัญ

ข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน

องค์ประกอบหลักของข้อมูลส่วนงานดำเนินงานที่กิจการต้องเปิดเผยมี 3 องค์ประกอบ ได้แก่ (1) ผลกำไรหรือผลขาดทุนของส่วนงานดำเนินงาน (2) สินทรัพย์ของส่วนงานดำเนินงาน และ (3) หนี้สินของส่วนงานดำเนินงาน

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน ได้ให้หลักการตลอดจนมีข้อกำหนดให้กิจการต้องอธิบายวิธีวัดค่าผลกำไรขาดทุนของส่วนงาน สินทรัพย์ของส่วนงาน และหนี้สินของส่วนงานดำเนินงานแต่ละส่วน

อย่างไรก็ดี กิจการต้องแสดงรายการกระขยอตความแตกต่างระหว่างยอดรวมของรายการในงบการเงินกับยอดรวมของรายการเปิดเผยข้อมูลของส่วนงานดำเนินงานแต่ละส่วน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินทราบถึงลักษณะของความแตกต่างระหว่างการวัดผลกำไรหรือขาดทุนของส่วนงานที่เสนอ

รายงานกับผลกำไรหรือขาดทุนของกิจการ และลักษณะของความแตกต่างระหว่างการวัดสินทรัพย์ของส่วนงานดำเนินงานแต่ละส่วนกับสินทรัพย์ของกิจการ ตลอดจนลักษณะของความแตกต่างระหว่างการวัดหนี้สินของส่วนงานดำเนินงานแต่ละส่วนกับหนี้สินของกิจการ

การกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงาน

ส่วนงานที่เสนอรายงาน (Reportable Segment)

หมายถึง ส่วนงานดำเนินงานที่มีลักษณะตามตามคำนิยามของส่วนงานดำเนินงานตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน ตลอดจนเป็นส่วนงานดำเนินงานที่มีรายได้ สินทรัพย์ หรือผลกำไรหรือผลขาดทุนเป็นไปตามเกณฑ์วัดเชิงปริมาณที่กำหนดไว้ในอัตราร้อยละ 10 รวมทั้งอาจเป็นส่วนงานที่เกิดจากการรวมส่วนงานดำเนินงานสองส่วนขึ้นไปเข้าด้วยกันเพราะมีลักษณะเชิงเศรษฐกิจที่คล้ายคลึงกัน เช่น ลักษณะของผลิตภัณฑ์และบริการรวมทั้งกระบวนการผลิต ประเภทหรือกลุ่มของลูกค้าที่ใช้ผลิตภัณฑ์หรือบริการ วิธีการจัดจำหน่ายผลิตภัณฑ์หรือวิธีการให้บริการ ตลอดจนลักษณะของสภาพแวดล้อมด้านการกำกับดูแล เช่นเป็นส่วนงานที่อยู่ในธุรกิจเฉพาะประเภทเดียวกันรวมทั้งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของหน่วยงานกำกับดูแลเดียวกัน เป็นต้น

การจัดกลุ่มตามการแบ่งส่วนองค์กร (เช่น แผนก บริษัทย่อย หรือ สาขา) มักจะทำตามความต้องการของฝ่ายบริหาร การจัดกลุ่มดังกล่าวมักสอดคล้องกับการพิจารณาจัดเป็นส่วนงานของกิจการ ซึ่งช่วยให้การเสนอรายงานตามส่วนงานทำได้ง่ายขึ้น แต่ถ้าการจัดส่วนงานไม่เป็นเช่นนั้น กิจการต้องจัดจำแนกข้อมูลใหม่เพื่อนำเสนอรายงานตามส่วนงาน

เกณฑ์การกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงาน

นักบัญชีบางท่านมีความเห็นว่าควรจะใช้แนวทางอย่างไร จึงจะจัดว่าส่วนงานหนึ่งมีความสำคัญเพียงพอที่จะนำเสนอแยกต่างหากและเพื่อเป็นการจำกัดจำนวนส่วนงานให้อยู่ในขอบเขตที่เหมาะสม รวมทั้งเพื่อหลีกเลี่ยงความซับซ้อนที่ไม่จำเป็น ตัวอย่างของแนวทางที่กล่าวนี้ ได้แก่ อัตราร้อยละ 10% ของรายได้รวม ผลกำไร (ขาดทุน) ของส่วนงาน และสินทรัพย์รวม

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน ให้หลักการกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงานไว้ ดังนี้

ส่วนงานดำเนินงานที่มีลักษณะตามคำนิยามของส่วนงานดำเนินงานตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน ตลอดจนเป็นส่วนงานดำเนินงานที่มีรายได้ สินทรัพย์ หรือผลกำไรหรือผลขาดทุนเป็นไปตามเกณฑ์วัดเชิงปริมาณที่กำหนดไว้ในอัตราร้อยละ 10

1. **รายได้ทั้งสิ้น** ที่กิจการได้รับการขายให้บุคคลภายนอก และรายได้จากรายการระหว่างส่วนงานมีจำนวนอย่างน้อยร้อยละ 10 ของรายได้รวมของทุกส่วนงาน โดยไม่ต้องคำนึงว่าเป็นรายได้ที่มาจากภายนอกหรือภายใน

2. **จำนวนสัมบูรณ์ของผลกำไรหรือผลขาดทุนของส่วนงานแต่ละส่วน** ไม่ว่าจะเป็นกำไรหรือขาดทุนมีจำนวนอย่างน้อยร้อยละ 10 ของผลกำไรรวมของทุกส่วนงานที่มีกำไร หรือผลขาดทุนรวมของทุกส่วนงานที่ขาดทุน แล้วแต่ว่าจำนวนสัมบูรณ์ (Absolute Amount) ของผลกำไรรวมหรือผลขาดทุนรวมใดจะสูงกว่า

3. **สินทรัพย์ของส่วนงาน** มีจำนวนอย่างน้อยร้อยละ 10 ของสินทรัพย์ทั้งสิ้นของทุกส่วนงานรวมกัน

กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลของส่วนงานที่มียอดรายได้จำนวนสัมบูรณ์ของผลกำไรหรือผลขาดทุน หรือสินทรัพย์ของส่วนงานที่ไม่เป็นไปตามเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นก็ได้ หากผู้บริหารของกิจการเห็นว่าข้อมูลที่เปิดเผยเพิ่มเติมจะช่วยส่งเสริมความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินได้ดียิ่งขึ้นเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน ตลอดจนความเสี่ยงที่กิจการเผชิญอยู่และการจัดการความเสี่ยงของกิจการที่เกิดขึ้นดังกล่าว

ขั้นตอนการทดสอบเพื่อกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงาน

ในอดีต กิจการต้องพิจารณาว่ารายได้ส่วนใหญ่ของส่วนงานนั้นเป็นรายได้จากการขายให้บุคคลภายนอกหรือไม่ แต่ปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน ให้ถือว่าส่วนงานที่มีรายได้ส่วนใหญ่จากการขายหรือให้บริการแก่ส่วนงานอื่นภายในกิจการก็สามารถถือว่าเป็นส่วนงานดำเนินงานได้เช่นกัน

การกำหนดว่าส่วนงานใดเป็นส่วนงานที่เสนอรายงานให้นำส่วนงานดำเนินงานมาทดสอบตามขั้นตอน 4 ขั้นตอนดังต่อไปนี้ โดยให้ทดสอบแต่ละส่วนงานแยกต่างหากจากกัน

ขั้นตอนการทดสอบที่ 1 รายได้ทั้งสิ้นที่กิจการได้รับจากการขายให้กับบุคคลภายนอกและรายได้จากรายการ

ระหว่างส่วนงานมีจำนวนตั้งแต่ร้อยละ 10 ของรายได้รวมของทุกส่วนงาน โดยไม่ต้องคำนึงว่าเป็นรายได้ที่มาจากภายนอกหรือภายในหรือไม่ หากคำตอบคือ ใช่ ส่วนงานนั้นถือเป็นส่วนงานที่เสนอรายงาน หากคำตอบคือ ไม่ใช่ ให้ทดสอบต่อไปในขั้นตอนการทดสอบที่ 2

ขั้นตอนการทดสอบที่ 2 จำนวนสัมบูรณ์ของผลกำไรหรือขาดทุนของส่วนงาน ไม่ว่าจะเป็นกำไรหรือขาดทุนมีจำนวนตั้งแต่ร้อยละ 10 ของผลกำไรรวมของทุกส่วนงานที่มีกำไรหรือผลขาดทุนรวมของทุกส่วนงานที่ขาดทุน แล้วแต่ว่าจำนวนสัมบูรณ์ของผลกำไรหรือผลขาดทุนใดจะสูงกว่าหรือไม่ หากคำตอบคือ ใช่ ส่วนงานนั้นถือเป็นส่วนงานที่เสนอรายงาน หากคำตอบคือ ไม่ใช่ ให้ทดสอบต่อไปในขั้นตอนการทดสอบที่ 3

ขั้นตอนการทดสอบที่ 3 สินทรัพย์ของส่วนงานนั้นมีจำนวนตั้งแต่ร้อยละ 10 ของสินทรัพย์ทั้งสิ้นของทุกส่วนงานรวมกันหรือไม่ หากคำตอบคือ ใช่ ส่วนงานนั้นเป็นส่วนงานที่เสนอรายงาน หากคำตอบคือ ไม่ใช่ จะขึ้นอยู่กับผลการทดสอบในขั้นตอนการทดสอบที่ 4 ถ้าส่วนงานนั้นไม่ใช่ส่วนงานที่เสนอรายงาน กิจกรรมไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลจำแนกตามส่วนงาน

ขั้นตอนการทดสอบที่ 4 ผลรวมของรายได้ที่เกิดจากภายนอกของทุกส่วนงานที่เสนอรายงานที่กำหนดขึ้นโดยขั้นตอนการทดสอบที่ 1 ถึง 4 มีจำนวนเกินกว่าร้อยละ 75 ของรายได้ที่แสดงในงบการเงินของกิจการหรือไม่ หากคำตอบคือ ใช่ กิจกรรมไม่จำเป็นต้องเสนอส่วนงานเพิ่มเติม หากคำตอบคือ ไม่ใช่ กิจกรรมต้องเสนอส่วนงานเพิ่มเติมจนกระทั่งผลรวมของรายได้ของทุกส่วนงานที่เสนอรายงานมีจำนวนอย่างน้อยร้อยละ 75 ของรายได้ที่แสดงในงบการเงินของกิจการ แม้ว่าส่วนงานที่เสนอรายงานที่เพิ่มขึ้นนั้นจะไม่ผ่านการทดสอบในขั้นตอนการทดสอบที่ 1 ถึง 3 ก็ตาม ขั้นตอนนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อพิจารณาว่ากิจกรรมจำเป็นต้องกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงานเพิ่มเติมหรือไม่ หากส่วนงานที่ใช้รายงานเป็นการภายในไม่ใช่ส่วนงานที่เสนอรายงาน กล่าวคือ การทดสอบในขั้นตอนที่ 1 ถึง 3 ให้คำตอบคือ “ไม่ใช่” และส่วนงานนั้นไม่ใช่ส่วนงานที่เสนอรายงานเพิ่มเติมจากการทดสอบในขั้นตอนที่ 4 กิจกรรมอาจปฏิบัติตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- กิจกรรมอาจกำหนดให้ส่วนงานดังกล่าวเป็นส่วนงานที่เสนอรายงาน และเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนงานนั้นให้ผู้ใช้งบการเงินทราบ
- กิจกรรมอาจนำส่วนงานนั้นไปรวมกับส่วนงานอื่น

ที่คล้ายคลึงกันซึ่งใช้รายงานเป็นการภายใน เพื่อกำหนดให้เป็นส่วนงานที่เสนอรายงานใหม่

- กิจกรรมอาจนำส่วนงานดังกล่าวไปรวมเป็นรายงานกระทยอดที่ไม่ได้เป็นส่วน

หากส่วนงานนั้นเป็นส่วนงานที่เสนอรายงานในงวดก่อน แต่ส่วนงานนั้นไม่ถือเป็นส่วนงานที่เสนอรายงานในงวดปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น ส่วนงานนั้นไม่ผ่านการทดสอบในขั้นตอนการทดสอบที่ 1 ถึง 3 ทุกข้อ และไม่ใช่ส่วนงานที่เสนอรายงานเพิ่มเติมเพื่อให้ผลรวมของรายได้ของทุกส่วนงานมีจำนวนอย่างน้อยร้อยละ 75 ของรายได้ที่แสดงในงบการเงินหรืองบการเงินรวมของกิจการ กิจกรรมยังคงต้องแสดงส่วนงานนี้เป็นส่วนงานที่เสนอรายงานในงวดปัจจุบัน หากฝ่ายบริหารของกิจการพิจารณาแล้วเห็นว่าส่วนงานนั้นยังคงมีความสำคัญอยู่

หากในงวดปัจจุบัน ส่วนงานดำเนินงานหนึ่งได้เปลี่ยนสถานะมาเป็นส่วนงานที่เสนอรายงาน เนื่องจากรายได้ตามส่วนงาน ผลกำไร (ขาดทุน) ตามส่วนงาน และสินทรัพย์ตามส่วนงานมีจำนวนอย่างน้อยร้อยละ 10 ตามที่เคยกล่าวไว้แล้ว กิจกรรมต้องแสดงข้อมูลเปรียบเทียบของส่วนงานนั้นในงวดปัจจุบัน โดยปรับย้อนหลังข้อมูลในงบการเงินของงวดก่อน ซึ่งรวมถึงงบการเงินระหว่างกาลให้แสดงตามส่วนงานดำเนินงานที่กำหนดขึ้นใหม่ แม้ว่าในงวดก่อนส่วนงานนั้นไม่จัดเป็นส่วนงานที่เสนอรายงาน นอกจากว่าจะไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติเนื่องจากไม่สามารถรวบรวมข้อมูลได้หรือต้นทุนในการรวบรวมข้อมูลสูงเกินไป โดยให้แยกการพิจารณาสำหรับรายการแต่ละบรรทัดที่ต้องเปิดเผยว่ากิจการสามารถรวบรวมดังกล่าวเพื่อใช้ในการเปิดเผยหรือกิจการมีต้นทุนในการรวบรวมข้อมูลดังกล่าวสูงเกินไปหรือไม่ นอกจากนี้ หากมีการเปลี่ยนแปลงส่วนงานที่เสนอรายงาน กิจกรรมต้องเปิดเผยข้อมูลไว้ในงบการเงินของกิจการว่ากิจการได้ปรับปรุงการเปิดเผยข้อมูลโดยใช้วิธีปรับย้อนหลังหรือไม่

การเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน

แนวคิดในการกำหนดให้กิจกรรมเปิดเผยข้อมูลของส่วนงานดำเนินงานแต่ละส่วนงานนั้น มีเหตุผลหลักเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินมีข้อมูลที่สามารถนำไปใช้ในการประเมินว่ากิจกรรมทางธุรกิจของกิจการและสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่กิจการดำเนินงานอยู่ มีผลกระทบทางการเงินอย่างไรต่อกิจการ รวมทั้งช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินความ

เสี่ยงในการดำเนินธุรกิจของกิจการและทราบถึงแนวทางที่ผู้บริหารกิจการใช้ในการจัดการความเสี่ยงดังกล่าว

ข้อมูลของส่วนงานดำเนินงานแต่ละส่วนที่กิจการต้องเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เช่น ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับปัจจัยที่กิจการใช้ในการกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงาน รวมถึงเกณฑ์การจัดองค์กร (ตัวอย่างเช่น ฝ่ายบริหารจัดการองค์กรตามประเภทของผลิตภัณฑ์และบริการ เขตภูมิศาสตร์ การกำกับดูแล หรือหลายปัจจัยรวมกัน และมีการรวมของส่วนงานต่างๆ หรือไม่) ประเภทของผลิตภัณฑ์และบริการที่ก่อให้เกิดรายได้ของแต่ละส่วนงานที่เสนอรายงาน และข้อมูลเกี่ยวกับกำไรหรือขาดทุน สินทรัพย์และหนี้สิน เป็นต้น

การเปิดเผยข้อมูลในระดับภาพรวมของกิจการ

การเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานมี 2 ระดับ คือ ข้อมูลในระดับภาพรวมของกิจการ และข้อมูลของส่วนงานดำเนินงาน

กิจการทุกแห่งที่มีการจัดทำและนำเสนองบการเงินตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน ไม่ว่าจะเป็นกิจการที่มีส่วนงานดำเนินงานหลายส่วนหรือมีส่วนงานดำเนินงานเพียงส่วนงานเดียวก็จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลในภาพรวมของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการนำเสนอข้อมูลจำแนกตามส่วนงานดำเนินงานแต่ละส่วนเกี่ยวกับข้อมูลผลิตภัณฑ์และบริการ ข้อมูลตามเขตภูมิศาสตร์ และข้อมูลลูกค้ารายใหญ่

กิจการบางแห่งอาจไม่ได้มีการบริหารจัดการที่แตกต่างตามความแตกต่างของผลิตภัณฑ์และบริการ หรือตามความแตกต่างเขตภูมิศาสตร์ ดังนั้น ส่วนงานที่เสนอรายงานแต่ละส่วนงานของกิจการเหล่านั้นอาจนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับรายได้ที่เกิดจากผลิตภัณฑ์และบริการที่สำคัญที่แตกต่างกันหลายอย่าง หรืออาจมีส่วนงานดำเนินงานมากกว่าหนึ่งส่วนงานที่นำเสนอรายได้ที่เกิดจากผลิตภัณฑ์และบริการชนิดเดียวกัน ในทำนองเดียวกัน ส่วนงานที่เสนอรายงานแต่ละส่วนงานอาจจะถือครองสินทรัพย์ในพื้นที่ทางภูมิศาสตร์ที่แตกต่างกันหลายแห่ง รวมทั้งมีการนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับรายได้ที่เกิดจากลูกค้าที่อยู่ในพื้นที่ที่แตกต่างกัน หรือกิจการอาจมีส่วนงานดำเนินงานมากกว่าหนึ่งส่วนงานที่ดำเนินการในเขตภูมิศาสตร์เดียวกัน กิจการเหล่านั้นจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลตามเขตภูมิศาสตร์และข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้ารายใหญ่

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมให้ผู้ใช้งบการเงินได้

ทราบถึงปัจจัยที่กิจการใช้ในการกำหนดส่วนงานดำเนินงาน เช่น ฝ่ายบริหารของกิจการจัดโครงสร้างองค์กรตามชนิดของผลิตภัณฑ์และบริการ ตามเขตภูมิศาสตร์ ตามการกำกับดูแล หรือพิจารณาจากหลายปัจจัยรวมกัน ตลอดจนมีการรวมส่วนงานดำเนินงานต่างๆ เข้าด้วยกันหรือไม่

การปรับย้อนหลังกับข้อมูลที่เคยรายงานไว้

หากกิจการมีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภายในองค์กร เช่น

- จะเป็นการเพิ่ม หรือลดจำนวนส่วนงานที่เสนอรายงาน
- มีการเปลี่ยนแปลงผลิตภัณฑ์หรือบริการถูกจัดประเภทรวมกันไว้ในส่วนงานดำเนินงานแต่ละส่วน

เมื่อเกิดสถานการณ์ข้างต้น กิจการต้องใช้วิธีปรับย้อนหลังกับข้อมูลในงบการเงินประจำปีในงวดก่อนที่นำมาแสดงไว้เป็นข้อมูลทางการเงินเปรียบเทียบตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด รวมทั้งให้กิจการใช้วิธีปรับย้อนหลังกับการจัดทำและนำเสนองบการเงินระหว่างกาลด้วย

สรุป

ส่วนงานที่เสนอรายงานเป็นส่วนงานดำเนินงานที่มีกิจกรรมทางธุรกิจที่ก่อให้เกิดรายได้หรือค่าใช้จ่ายกับส่วนงานอื่นหรือลูกค้าภายนอกกิจการ ตลอดจนเป็นส่วนงานดำเนินงานที่ได้รับการสอบทานเป็นประจำโดยผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงาน รวมทั้งเป็นส่วนงานที่มีข้อมูลทางการเงินแยกต่างหากจากส่วนงานอื่นได้ และส่วนงานนั้นมีรายได้หรือผลกำไร (ขาดทุน) หรือสินทรัพย์อย่างน้อยตามเกณฑ์วัดเชิงปริมาณ คือ อัตราร้อยละ 10 ของรายได้รวม ผลกำไร (ขาดทุน) และสินทรัพย์รวมของส่วนงาน และผลรวมของรายได้ของทุกส่วนงานที่เสนอรายงานมีจำนวนเกินกว่าร้อยละ 75 ของรายได้ที่แสดงในงบการเงินของกิจการ

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลในระดับกิจการที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์และบริการ ข้อมูลเกี่ยวกับเขตภูมิศาสตร์และข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้ารายใหญ่ ตลอดจนกิจการต้องให้คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับรายการที่นำเสนอในแต่ละบรรทัดของส่วนงานดำเนินงานแต่ละส่วน เนื่องจากรายการดัง

กล่าวจะถูกวัดค่าโดยใช้เกณฑ์เดียวกับที่นำเสนอรายงานต่อผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงาน ซึ่งอาจแตกต่างจากเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดทำตลอดจนการรับรู้รายการและวัดมูลค่ารายการที่ปรากฏในงบการเงิน ซึ่งกิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภายในองค์กร กิจการต้องปรับย้อนหลังของการนำเสนอข้อมูลส่วนงานดำเนินงานในงบการเงินประจำปีในงวดก่อน เพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบ

เอกสารอ้างอิง

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร. 2554. **ทฤษฎีการบัญชี**. กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็นเพลส.

สภาวิชาชีพบัญชี. 2552. **มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน**. ค้นเมื่อ 10 มกราคม 2556 จาก www.fap.or.th

International Accounting Standards Board. July 2012. **Post Implementation Review: IFRS 8 Operating Segments**, IFRS Foundation. ค้นเมื่อ 10 มกราคม 2556 จาก www.ifrs.org