

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ผู้วิจัยได้ทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องได้แก่ วิทยานิพนธ์ การค้นคว้าอิสระ (Independent Study) หนังสือ วารสาร มาตรฐานการบัญชี บทความทางวิชาการ บัญชี รวมถึงงานวิจัยเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงิน สามารถแบ่งการทบทวนวรรณกรรมเป็น 2 ประเด็น

1. การพัฒนามาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตาม
ส่วนงาน
2. วรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน

การพัฒนามาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตาม ส่วนงาน

การเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน เนื่องจากปัจจุบันบริษัทจำนวนมากมีลักษณะธุรกิจที่ซับซ้อนและมีการค้าระหว่างประเทศมากขึ้น ดังนั้น งบการเงินของบริษัทจึงมีความจำเป็นที่ต้องแสดงผลการดำเนินงานจำแนกตามส่วนงานตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 ซึ่งช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถใช้ข้อมูลทางการเงินในการประเมิน ความเสี่ยงและผลตอบแทนของกิจการตามส่วนงานที่แตกต่างกันได้อย่างชัดเจน สามารถวิเคราะห์ ผลการดำเนินงานได้ดีกว่าการพิจารณาโดยใช้ผลการดำเนินงานของบริษัทโดยรวมทั้งองค์กร เพียงอย่างเดียว อันจะนำไปสู่กระบวนการตัดสินใจลงทุนต่อไป (ณรงค์ฤทธิ์ ชาญสุวรรณ, 2550)

การพัฒนาในประเทศสหรัฐอเมริกา

ในฐานะที่ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นผู้นำด้านเศรษฐกิจของโลก จึงให้ความสำคัญกับการพัฒนาการบัญชีในเรื่องต่าง ๆ ให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงรูปแบบในการดำเนินธุรกิจอยู่เสมอ รวมทั้งการพัฒนาข้อกำหนดสำหรับการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานเช่นกัน (เสาวลักษณ์ เอี่ยมวรวิรุฬ, 2549)

เริ่มต้นระหว่างปี 1960 องค์กรธุรกิจมีการขยายตัวและมีความซับซ้อนมากขึ้น ความต้องการระดมเงินทุนจึงทำให้มีบางบริษัทเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานในงบการเงิน ซึ่งขอบเขต และลักษณะของการเปิดเผยข้อมูลนั้นยังมีความหลากหลาย (อมรรัตน์ ตีระวัฒนากุล, 2545) ดังนั้น ผู้เกี่ยวข้องหลายฝ่ายเริ่มให้ความสำคัญในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน และเกิดการเรียกร้องให้

เปิดเผยข้อมูลจำแนกตามส่วนงานสำหรับบริษัทที่ดำเนินธุรกิจที่มีความหลากหลายมากขึ้น ทำให้คณะกรรมการหลักการบัญชี (Accounting Principles Board: APB) ต้องออกมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 เรื่อง “การเปิดเผยข้อมูลที่ช่วยสนับสนุนข้อมูลทางการเงินของบริษัทที่มีความหลากหลาย” ขึ้นในปี 1967 โดยที่มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวยังไม่บังคับให้ทุกบริษัทต้องเปิดเผยข้อมูลจำแนกตามส่วนงาน แต่เป็นเพียงการกระตุ้นให้เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวด้วยความสมัครใจ (ณรงค์ฤทธิ์ ชาญสุวรรณ, 2550)

ต่อมาปี 1970 คณะกรรมการควบคุมหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐ (United State Securities and Exchange Commission: SEC) เริ่มต้องการให้บริษัทจดทะเบียนแสดงส่วนงานทางธุรกิจ (Line – of – business) ในรายงานประจำปี โดยให้เปิดเผยข้อมูลยอดขายและกำไรของแต่ละส่วนงานทางธุรกิจในงบการเงินของบริษัท รวมทั้งในแบบฟอร์ม 10-K ที่จะต้องนำเสนออีก ซึ่งบริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่ยังไม่ค่อยเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานในรายงานประจำปีของตน

หลังจากนั้น คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีการเงิน (Financial Accounting Standards Board: FASB) ได้ออกมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเสนอข้อมูลตามส่วนงานฉบับแรก คือ Statement of Financial Accounting Standards No. 14: Financial Reporting for Segments of a Business Enterprise (SFAS 14 หรือ FAS 14) เรื่อง “การรายงานข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานสำหรับองค์กรธุรกิจ” ในปี 1976 โดยมาตรฐานฉบับดังกล่าวกำหนดให้ทุกบริษัทต้องเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานโดยแบ่งเป็น 2 ส่วน คือ การรายงานผลการดำเนินงานที่มีความแตกต่างกันตามแต่ละอุตสาหกรรมและตามเขตภูมิศาสตร์ที่ส่วนงานนั้นดำเนินงานอยู่ รวมถึงผลการดำเนินงานในต่างประเทศและลูกค้ารายใหญ่ของบริษัทไว้ในรายงานประจำปี (ณรงค์ฤทธิ์ ชาญสุวรรณ, 2550) ซึ่งคาดว่าจะช่วยเพิ่มความสามารถในการประเมินผลกำไรและราคาหุ้นของกิจการได้ดีขึ้น อย่างไรก็ตามมีการเรียกร้องให้ปรับปรุง FAS 14 อีก ทั้งนี้เนื่องจากคำจำกัดความของส่วนงานมีความไม่ชัดเจน ทำให้บริษัทสามารถตีความได้ว่าดำเนินธุรกิจเพียงส่วนงานเดียวจึงไม่เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงาน (เสาวลักษณ์ เอี่ยมวชิรกุล, 2549)

อมรรัตน์ ศิริวัฒนากุล (2545) พบว่า จากผลการศึกษาของ FASB ในระหว่างปี 1985 ถึงปี 1991 พบว่า มีบริษัทมหาชนร้อยละ 75 จากจำนวนทั้งหมด 6,935 บริษัท ระบุว่ามีการดำเนินธุรกิจในหนึ่งส่วนงาน นอกจากนี้บริษัทมหาชนร้อยละ 43 จากจำนวน 1,051 บริษัท ที่มียอดขายเกินกว่าหนึ่งล้านเหรียญฯ ได้รายงานว่ามีส่วนงานเดียว เมื่อบริษัทมหาชนต่าง ๆ ไม่ได้เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานตามวัตถุประสงค์ของ FAS 14 ทาง AIMR (The Association for Investment Management and Research) และ AICPA Special Committee on Financial Reporting จึงเรียกร้องให้ FASB ปรับปรุงข้อกำหนดให้สอดคล้องกับลักษณะการบริหารกิจการภายใน เพื่อให้กิจการ

รายงานตามส่วนงานกันมากขึ้น รวมทั้งกำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินระหว่างกาลด้วย

ปลายปี 1993 FASB ร่วมมือกับ The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) ของประเทศแคนาดา เพื่อพัฒนาข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงาน และในช่วงกลางปี 1997 FASB ได้ประกาศมาตรฐานฉบับสุดท้าย คือ Statement of Financial Accounting Standards No.131: Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information (SFAS 131 หรือ FAS 131) ซึ่งกำหนดข้อมูลที่ต้องเปิดเผยในส่วนการดำเนินงานที่เสนอรายงานมากขึ้น เพื่อสอดคล้องกับโครงสร้างการบริหารองค์กรภายใน (เสาวลักษณ์ เอี่ยมวชิรกุล, 2549) SFAS No.131 ประกาศออกมาเพื่อใช้แทน SFAS No.14 โดยที่ SFAS No.131 กำหนดให้บริษัทเปิดเผยข้อมูลจำแนกตามส่วนงานในลักษณะเช่นเดียวกับข้อมูลส่วนงานภายในที่ใช้สำหรับการบริหารงาน ซึ่งเป็นการให้ข้อมูลแก่บุคคลภายนอก เพื่อตัดสินใจเชิงกลยุทธ์และประเมินผลการดำเนินงานได้ดี เช่นเดียวกับข้อมูลที่ผู้บริหารของบริษัทได้รับ โดยที่บริษัทจะต้องเปิดเผยส่วนงานทางธุรกิจหรือส่วนงานทางภูมิศาสตร์ หรือทั้ง 2 ส่วนงานไว้ในรายงานประจำปีของบริษัทเกี่ยวกับข้อมูลดังต่อไปนี้ (ณรงค์ฤทธิ์ ชาญสุวรรณ, 2550)

1. กำไรหรือขาดทุนของส่วนงาน รวมถึงรายได้และค่าใช้จ่ายในแต่ละส่วนงาน (ประกอบด้วยยอดขาย รายได้ดอกเบี้ย รายจ่ายดอกเบี้ย ค่าเสื่อมราคา/ ค่าเสื่อมสิ้น/ ค่าจัดจำหน่าย รายการที่ไม่เป็นเงินสดต่าง ๆ รายการไม่ปกติ รายได้จากบริษัทย่อยหรือร่วมตามวิธีส่วนได้เสีย รายจ่ายหรือผลประโยชน์เกี่ยวกับภาษีเงินได้ และรายการพิเศษ)

2. สินทรัพย์ของส่วนงาน (ประกอบด้วย สินทรัพย์ รายจ่ายฝ่ายทุนและเงินลงทุนในบริษัทย่อยที่บันทึกตามวิธีส่วนได้เสีย)

ซึ่ง FAS 131 แตกต่างจาก FAS 14 ใน 4 ประเด็นหลัก คือ

1. การกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงาน โดยให้กิจการระบุส่วนงานในมุมมองของฝ่ายบริหาร ซึ่งส่วนงานต่าง ๆ จะสามารถทราบได้จากโครงสร้างการบริหารกิจการภายในที่อาจแบ่งเป็นแผนก ๆ ตามที่ผู้บริหารสูงสุดประเมินและตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินงาน แต่ FAS 14 กำหนดให้จัดส่วนงานที่เสนอรายงานต่อกลุ่มอุตสาหกรรม (ผลิตภัณฑ์และบริการ) ที่ขายให้กับบุคคลภายนอก

2. การรวมส่วนการดำเนินงานตามแนวดิ่ง แม้ว่าส่วนงานนั้นจะ ไม่ก่อให้เกิดรายได้ก็ตาม แต่ FAS 14 กำหนดให้รวมเฉพาะส่วนการดำเนินงานตามสายผลิตภัณฑ์ที่ขายให้กับบุคคลภายนอก

3. การเปิดเผยข้อมูล ซึ่ง FAS 131 กำหนดให้กิจการเปิดเผยมากกว่า FAS 14

4. การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินระหว่างกาล ซึ่ง FAS 14 ได้ยกเลิกการเปิดเผยนั้น การพัฒนาโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

ในปี 1981 คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Committee: IASC) ได้ออกมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 14 (IAS No.14) เรื่อง “การเปิดเผยข้อมูลจำแนกตามส่วนงาน” ตามความต้องการของผู้ใช้งบการเงินระหว่างประเทศ ซึ่งถือปฏิบัติกับงบการเงินตั้งแต่ปี 1983 โดยมาตรฐานดังกล่าวกำหนดให้บริษัทเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ รายได้ ผลการดำเนินงานและสินทรัพย์ของแต่ละส่วนงานทางธุรกิจหรือส่วนงานทางภูมิศาสตร์ไว้ในงบการเงินประจำปี นอกจากนี้การเปิดเผยข้อมูลยังครอบคลุมถึงการเปิดเผยเกณฑ์ในการคิดราคาในแต่ละส่วนงานอีกด้วย มาตรฐานฉบับนี้ยังมีเนื้อหาส่วนใหญ่เหมือนกับ FAS 14 กล่าวคือ คำจำกัดความของส่วนงานทางธุรกิจและส่วนงานทางภูมิศาสตร์ยังไม่ชัดเจน สามารถตีความได้กว้าง และยังขาดรายละเอียดของแนวทางปฏิบัติอีกด้วย

อมรรัตน์ ศิริวัฒนากุล (2545) พบว่า จากผลสำรวจของ IASC ในปี 1994 ปรากฏว่า ร้อยละ 38 ของบริษัทขนาดใหญ่ จำนวน 1,062 บริษัท จาก 32 ประเทศ ระบุว่ามีการดำเนินงานในส่วนงานเดียว จะเห็นว่า IAS 14 เปิดโอกาสให้กิจการมีทางเลือกในการตีความส่วนงานมากเกินไป มีรายละเอียดของคำจำกัดความและแนวทางปฏิบัติต่าง ๆ น้อย และไม่ได้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลทางการเงินและรายละเอียดเกี่ยวกับส่วนงานอื่น ๆ เพิ่มเติม

IASC ได้ปรับปรุงเนื้อหาใหม่ในปี 1997 โดยเปลี่ยนมาตรฐานการบัญชีจากเดิมไปเป็น IAS No.14 (Revised) เช่นกัน โดย ณรงค์ฤทธิ์ ชาญสุวรรณ (2550) พบว่า มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว กำหนดให้บริษัทเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานหลักและส่วนงานรอง สำหรับส่วนงานหลักนั้น การเปิดเผยจะครอบคลุมไปถึงข้อมูลเกี่ยวกับรายได้และผลได้เสียตามส่วนงาน ทรัพย์สินและหนี้สินของส่วนงาน รายจ่ายฝ่ายทุน ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายในแต่ละส่วนงาน รวมถึงเกณฑ์การคิดราคาในแต่ละส่วนงานอีกด้วย ส่วนการเปิดเผยของส่วนงานรองจะจำกัดแค่เพียงรายได้ สินทรัพย์และรายจ่ายฝ่ายทุนในระหว่างปีของส่วนงานเท่านั้น และเสาวลักษณ์ เอี่ยมวชิรกุล (2549) พบว่า IAS No.14 (Revised) นี้ปรับปรุงจากฉบับเดิม 4 ประเด็นหลัก คือ ประเด็นแรกการกำหนดระดับรายได้ ผลการดำเนินงานและสินทรัพย์ที่ชัดเจน เพื่อกำหนดเป็นส่วนงานที่เสนอรายงาน ประเด็นที่สอง คือ อธิบายคำจำกัดความได้ละเอียดยและชัดเจนมากขึ้น ประเด็นที่สาม คือ มีแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนสำหรับกิจการ และประเด็นสุดท้าย คือ การคำนึงถึงความเสี่ยงและผลตอบแทนในการระบุส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์ และการกำหนดส่วนงานหลักและส่วนงานรอง

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการปรับปรุง IAS 14 นี้ IASC เลือกปรับปรุงคำจำกัดความของส่วนงานให้ชัดเจนขึ้นกว่าเดิม โดยใช้การพิจารณาความเสี่ยงและผลตอบแทนแทนที่จะใช้แนวคิด

เชิงบริหารตาม FASB อย่างเดียว

ในเดือนพฤศจิกายน ปี 2006 IASB ได้เผยแพร่ IFRS 8 Operating Segments เพื่อนำมาใช้แทน IAS 14 โดย IFRS 8 Operating Segments ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนงานปฏิบัติการของกิจการ รวมทั้งผลิตภัณฑ์และบริการของกิจการ เขตภูมิศาสตร์ที่กิจการตั้งอยู่ และลูกค้ารายใหญ่ของกิจการ เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์หลักของ IASB คือ การปรับมาตรฐานการบัญชีทั่วโลกให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน ซึ่งมาตรฐานนี้ได้ร่วมมือกับ FASB โดยพิจารณาการร่างมาตรฐานจาก SFAS No. 131 กับ IAS No. 14 เป็นพื้นฐาน เพื่อหาข้อกำหนดร่วมกันที่ทำให้มาตรฐาน 2 ฉบับสอดคล้องกัน (ณรงค์ฤทธิ์ ชาญสุวรรณ, 2550) โดย IFRS 8 ถือปฏิบัติกับการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2552 ซึ่งในประเทศไทย คาดว่ามาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงาน อาจต้องปรับปรุงใหม่ตาม IFRS 8 ด้วยเช่นกัน

การพัฒนาโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย
ประเทศไทยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ปัจจุบัน คือ สภาวิชาชีพบัญชี) เริ่มมีการออกมาตรฐานการบัญชีครั้งแรกในปี พ.ศ. 2522 โดยมีการประกาศมาตรฐานการบัญชีเรื่องต่าง ๆ เรื่อยมา โดยอ้างอิงมาจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) รวมถึงมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 มีการบังคับใช้กับการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2537 หลังจากนั้นไม่นาน เกิดวิกฤตเศรษฐกิจขึ้นในปี พ.ศ. 2540 ได้มีข้อวิพากษ์วิจารณ์จากผู้ใช้งบการเงินในต่างประเทศหลายฝ่ายต่อมาตรฐานการบัญชีของไทยเกี่ยวกับคุณภาพของข้อมูลในงบการเงิน ดังนั้นสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จึงได้ปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ตาม IAS เพื่อให้มีรายละเอียดของแนวทางปฏิบัติมากขึ้น จึงมีผลให้มาตรฐานการบัญชีของไทยฉบับที่ 24 ถูกยกเลิก และออกมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 ขึ้นแทนในปี พ.ศ. 2545 แต่มาตรฐานฉบับดังกล่าวยังอยู่ระหว่างกระบวนการกำหนดให้เป็นมาตรฐานบัญชีจากสภาวิชาชีพบัญชี ดังนั้นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จึงเลือกเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานตามมาตรฐานการบัญชีฉบับใดก็ได้ โดยบริษัทในประเทศไทยส่วนมากจะมีส่วนงานที่แตกต่างกันจากการรวมกิจการในลักษณะต่าง ๆ ซึ่งข้อแตกต่างของเนื้อหาสำคัญในมาตรฐานการบัญชีทั้ง 2 ฉบับ (ณรงค์ฤทธิ์ ชาญสุวรรณ, 2550) จึงมีการนำเสนอในตารางที่ 1

ปัจจุบันอำนาจในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี และการประกาศใช้เป็นของสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพ และประกาศในราชกิจจานุเบกษาตามพระราชบัญญัติวิชาชีพ พ.ศ. 2547 ในกรณีที่สภาวิชาชีพยังไม่ได้กำหนด

มาตรฐานการบัญชีและร่างมาตรฐานการบัญชีไว้ นักบัญชีควรปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีและร่างมาตรฐานการบัญชีของสภาวิชาชีพ ถึงแม้ว่ายังไม่ได้ประกาศใช้ตามกฎหมาย ซึ่งมาตรฐานการบัญชีที่ยังไม่ได้ประกาศใช้ตามกฎหมายรวมถึงมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 เรื่องการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานด้วย (เสาวลักษณ์ เอี่ยมวชิรกุล, 2549)

แนวคิดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 และ ฉบับที่ 50

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 เรื่อง การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน

มาตรฐานฉบับนี้เกี่ยวข้องกับการเสนอข้อมูลทางการเงินของกิจการที่จำแนกตามส่วนงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับกิจการที่มีการประกอบธุรกิจหลายประเภทที่มีลักษณะและพื้นที่ทางภูมิศาสตร์แตกต่างกัน มาตรฐานการบัญชีนี้ใช้กับกิจการที่ออกหลักทรัพย์ของตนเพื่อค้าในสาธารณะและกับกิจการอื่นที่มีความสำคัญต่อเศรษฐกิจซึ่งรวมถึงบริษัทย่อยต่าง ๆ ด้วย วัตถุประสงค์ของมาตรฐานฉบับนี้ หมายถึง กิจการที่มีระดับรายได้ กำไร สินทรัพย์ หรือการว่าจ้างแรงงานที่มีความสำคัญต่อประเทศ ซึ่งเป็นสถานที่ตั้งของการประกอบธุรกิจหลักของกิจการนั้น ในกรณีที่มีการเสนองบการเงินของบริษัทใหญ่และงบการเงินรวมในงบการเงินเดียวกัน มาตรฐานฉบับนี้ให้ทำเฉพาะการเสนอข้อมูลในงบการเงินรวมเท่านั้น ถ้าบริษัทย่อยเสนองบการเงินแยกต่างหาก ก็ให้เสนอข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับส่วนงานตามมาตรฐานฉบับนี้ด้วย

การเสนอข้อมูลจำแนกตามส่วนงานมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงินจะได้ทราบเกี่ยวกับขนาด กำไรที่ทำได้ และแนวโน้มของความเจริญเติบโตในการประกอบธุรกิจที่แตกต่างกันและมีพื้นที่ทางภูมิศาสตร์แตกต่างกัน ซึ่งดำเนินการภายใต้กิจการเดียวกัน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินมีข้อมูลเพื่อการตัดสินใจเกี่ยวกับภาพรวมของกิจการได้ดีขึ้น

คำนิยามของส่วนงานทางธุรกิจและส่วนงานทางภูมิศาสตร์

ส่วนงานทางธุรกิจ หมายถึง แต่ละส่วนงานที่เป็นองค์ประกอบของกิจการที่สามารถแยกออกได้ว่ามีความแตกต่างกันในด้านผลิตภัณฑ์หรือบริการ หรือเป็นกลุ่มของผลิตภัณฑ์หรือบริการที่แตกต่างกัน ซึ่งเป็นการเสนอให้แก่อูกค้าภายนอกกิจการเป็นเบื้องต้น

ส่วนงานทางภูมิศาสตร์ หมายถึง แต่ละส่วนที่เป็นองค์ประกอบของกิจการที่สามารถจำแนกได้ว่าเป็นการดำเนินงานในแต่ละประเทศหรือกลุ่มของประเทศ ภายใต้พื้นที่ทางภูมิศาสตร์หนึ่ง ๆ ซึ่งอาจจะพิจารณาได้ว่ามีความเหมาะสมในสภาพแวดล้อมของกิจการแต่ละแห่งนั้น

การกำหนดส่วนงาน

ส่วนงานทางธุรกิจและส่วนงานทางภูมิศาสตร์ มักจะใช้เป็นเกณฑ์สำหรับการเสนอข้อมูลเพื่อเสนอการดำเนินงานของส่วนงาน กิจการมักจะให้ข้อมูลตามเกณฑ์ครบทั้งสองลักษณะ ถ้ากิจการมีการดำเนินงานทั้งสองลักษณะนั้น ซึ่งข้อมูลของส่วนงานทางธุรกิจจะนำเสนอตามเกณฑ์

การจัดกลุ่มโดยทั่วไปของผลิตภัณฑ์และบริการหรือตามประเภทของลูกค้า ส่วนข้อมูลของส่วนงานทางภูมิศาสตร์นำเสนอตามเกณฑ์ทำเลที่ตั้งของการดำเนินงานของกิจการนั้น หรือบางครั้งตามเกณฑ์ของตลาด และบางครั้งก็กระทำตามเกณฑ์ทั้งสองอย่างประกอบกัน สำหรับการดำเนินงานต่าง ๆ ภายในประเทศโดยทั่วไปมักจะจัดเป็นส่วนงานทางภูมิศาสตร์แห่งหนึ่ง และในบางประเทศกำหนดให้เปิดเผยการขายไปต่างประเทศแยกต่างหากจากการขายภายในประเทศ

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาจัดกลุ่มกิจกรรมที่จะเสนอเป็นส่วนงานต่าง ๆ ในการทำการตัดสินใจดังกล่าวผู้บริหารมักจะคำนึงถึงปัจจัยหลายอย่าง ปัจจัยเหล่านั้นรวมถึง ลักษณะที่เหมือนกันและแตกต่างกันของผลิตภัณฑ์และของกิจกรรม ความสามารถในการทำกำไร ความเสี่ยงและการเจริญเติบโตของผลิตภัณฑ์และกิจกรรมในด้านการดำเนินงาน และพื้นที่การปฏิบัติงานและพื้นที่ทางการตลาดและความสำคัญความสัมพันธ์ของพื้นที่ทั้งสองนี้ที่มีต่อกิจการ โดยรวม นอกจากนี้ ในการพิจารณาส่วนงานที่จะนำเสนออีกยังต้องพิจารณาถึงข้อบังคับ ข้อกำหนดพิเศษและลักษณะเฉพาะของธุรกิจ เป็นต้นว่า กิจการธนาคาร และกิจการประกันภัย

นักบัญชีบางท่านเห็นว่าควรจะให้แนวทางเพื่อพิจารณาว่า อย่างไรจึงจะจัดได้ว่า ส่วนงานหนึ่งมีความสำคัญเพียงพอที่จะนำเสนอแยกต่างหาก และเพื่อเป็นการจำกัดจำนวนส่วนงานให้อยู่ในขอบเขตที่เหมาะสม เพื่อหลีกเลี่ยงความซับซ้อนที่ไม่จำเป็น ตัวอย่างแนวทางที่กล่าวนี้ได้แก่ อัตราร้อยละ 10 ของรายได้รวมหรือของกำไรจากการดำเนินงานรวมหรือของสินทรัพย์รวม

ข้อมูลที่น่าสนใจ

ในแต่ละส่วนงานทางธุรกิจและส่วนงานทางภูมิศาสตร์ จะต้องเปิดเผยข้อมูลทางการเงินต่อไปนี้

1. ยอดขายหรือรายได้จากการดำเนินงานอื่น โดยแสดงรายการแยกกันระหว่างรายได้ที่เกิดจากลูกค้าภายนอกกิจการ และรายได้ที่ได้รับจากส่วนงานอื่นของกิจการเดียวกัน
2. ผลการดำเนินงานของส่วนงาน
3. สินทรัพย์ถาวรของส่วนงาน โดยแสดงเป็นจำนวนเงินหรือแสดงเป็นอัตราร้อยละต่อยอดสินทรัพย์รวมของงบการเงินรวม และ
4. เกณฑ์การตั้งราคาโอนระหว่างส่วนงาน

กิจการควรจะแสดงการกระทบยอกระหว่างผลรวมของข้อมูลของแต่ละส่วนงานที่นำมารวมเข้าด้วยกันกับข้อมูลรวมทั้งหมดในงบการเงิน และให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงส่วนงานที่น่าสนใจและการเปลี่ยนแปลงในวิธีการบัญชีที่ใช้ปฏิบัติในการเสนอข้อมูลเกี่ยวกับส่วนงานอันมีผลกระทบต่อข้อมูลส่วนงาน การเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวให้รวมถึง การระบุ

ลักษณะของการเปลี่ยนแปลง อธิบายเหตุผลของการเปลี่ยนแปลง และให้แสดงจำนวนเงินผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงนั้นด้วย หากสามารถกำหนดได้อย่างสมเหตุสมผล

นอกจากข้อมูลที่กำหนดให้เปิดเผยแล้วยังมีข้อมูลที่เสนอแนะให้เปิดเผยเพิ่มเติม เช่น

1. จำนวนเงินรายได้จากเงินทุนตามวิธีส่วนได้เสีย
2. สิทธิส่วนได้เสียของส่วนผู้ถือหุ้นส่วนน้อย
3. รายการที่ได้ไม่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานตามปกติ
4. ค่าเสื่อมราคา ค่าเสื่อมสิ้น ค่าสูญสิ้น ค่าวิจัยและพัฒนา
5. ค่าใช้จ่ายฝ่ายทุน รวมถึงค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวกับการเงิน เช่น จำนวนพนักงานวันที่ถือปฏิบัติ

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 เรื่อง การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2537 เป็นต้นไป โดยให้บังคับใช้เฉพาะ

1. บริษัทจดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
2. บริษัทมหาชน จำกัด ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 เรื่อง การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน (ใช้แทนมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24)

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ในการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานเพื่อช่วยผู้ใช้งบการเงินในเรื่องต่อไปนี้

1. ให้เข้าใจถึงผลการดำเนินงานในอดีตของกิจการได้ดีขึ้น
2. ให้ประเมินความเสี่ยงและผลตอบแทนของกิจการได้ดีขึ้น
3. ให้สามารถใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับกิจการโดยรวม

ข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน หมายถึง ข้อมูลเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์และบริการประเภทต่าง ๆ ของกิจการ และข้อมูลเกี่ยวกับเขตภูมิศาสตร์ที่กิจการดำเนินงานอยู่ โดยทั่วไปข้อมูลที่แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์และบริการประเภทต่าง ๆ ของกิจการและเขตภูมิศาสตร์ที่กิจการดำเนินงานอยู่หรือที่เรียกว่าข้อมูลตามส่วนงานนั้นเป็นข้อมูลที่ผู้ใช้งบการเงินใช้ในการประเมินความเสี่ยงและผลตอบแทนของกิจการ หากกิจการขายผลิตภัณฑ์ ให้บริการ หรือดำเนินงานในเขตภูมิศาสตร์ซึ่งมีอัตราผลกำไร โอกาสในการเติบโต ช่องทางการดำเนินงานในอนาคต และความเสี่ยงที่แตกต่างกัน กิจการจำเป็นต้องเสนอข้อมูลตามส่วนงาน เพื่อสนองความต้องการข้อมูลของผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินอาจไม่สามารถประเมินการกระจายความเสี่ยงหรือสถานะของกิจการจากข้อมูลโดยรวมได้

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินที่สมบูรณ์ ซึ่งกิจการต้องปฏิบัติตาม มาตรฐานการบัญชี เรื่อง การนำเสนองบการเงิน งบการเงินที่สมบูรณ์รวมถึง งบดุล งบกำไรขาดทุน งบกระแสเงินสด งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นหรืองบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และ หมายเหตุประกอบงบการเงิน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับกิจการที่ออกตราสารหนี้ หรือตราสารทุน เพื่อจำหน่ายแก่บุคคลทั่วไปและกิจการที่อยู่ระหว่างการดำเนินการ เพื่อออก ตราสารหนี้หรือตราสารทุน จะต้องนำเสนองบการเงินรวมควบคู่กับงบการเงินเฉพาะบริษัทใหญ่ กิจการต้องใช้งบการเงินรวมเป็นเกณฑ์ในการจัดทำข้อมูลตามส่วนงานเท่านั้น หากบริษัทย่อยเป็น กิจการที่ออกหรืออยู่ในระหว่างการดำเนินการเพื่อออกตราสารหนี้หรือตราสารทุนเพื่อจำหน่ายแก่ บุคคลทั่วไป บริษัทย่อยต้องเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานในงบการเงินเฉพาะบริษัทย่อย

กรณีที่กิจการไม่ได้ออกหรืออยู่ระหว่างออกตราสารหนี้หรือตราสารทุน และสมัครใจที่จะ นำเสนอข้อมูลตามส่วนงานได้ แต่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 ทุกข้อ เพื่อไม่ให้ เกิดความเข้าใจผิดและให้ข้อมูลในส่วนงานของแต่ละกิจการ ทำให้สามารถเปรียบเทียบกันได้ ภายใต้มาตรฐานเดียวกัน

คำนิยามของส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์

ส่วนงานธุรกิจ หมายถึง ส่วนประกอบของกิจการที่แบ่งแยกได้อย่างชัดเจนว่า ทำหน้าที่ ในการจัดหาผลิตภัณฑ์หรือกลุ่มของผลิตภัณฑ์ หรือทำหน้าที่ในการให้บริการชนิดใดชนิดหนึ่ง หรือหลายชนิดที่เกี่ยวข้องกัน ส่วนประกอบนี้มีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่แตกต่างไปจากความ เสี่ยงและผลตอบแทนของส่วนประกอบหรือส่วนงานธุรกิจอื่น ปัจจัยที่ใช้ในการกำหนดว่า ผลิตภัณฑ์หรือบริการมีความเกี่ยวข้องกัน รวมถึง

1. ลักษณะของผลิตภัณฑ์หรือบริการ
2. ลักษณะของกระบวนการผลิต
3. ประเภทหรือกลุ่มของลูกค้าที่ใช้ผลิตภัณฑ์หรือบริการ
4. วิธีจัดจำหน่ายผลิตภัณฑ์หรือวิธีการให้บริการ
5. สภาพแวดล้อมทางกฎหมาย เช่น สถาบันการเงิน กิจการประกันภัย หรือกิจการ

ด้านสาธารณูปโภค

กิจการต้องไม่รวมผลิตภัณฑ์หรือบริการที่มีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่แตกต่างกัน อย่างเป็นสาระสำคัญมารวมไว้ในส่วนงานธุรกิจเดียวกัน

ส่วนงานภูมิศาสตร์ หมายถึง ส่วนประกอบของกิจการที่แบ่งแยกได้อย่างชัดเจนว่า ทำหน้าที่ในการจัดหาผลิตภัณฑ์หรือให้บริการภายใต้สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่เฉพาะเจาะจง ส่วนประกอบดังกล่าวมีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่แตกต่างไปจากส่วนประกอบที่ดำเนินงาน

ภายใต้สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจอื่น ปัจจัยที่ใช้ในการระบุส่วนงานภูมิศาสตร์ รวมถึง

1. สภาพการณ์ทางเศรษฐกิจและการเมืองที่คล้ายคลึงกัน
2. ความสัมพันธ์ของการดำเนินงานในเขตภูมิศาสตร์ที่แตกต่างกัน
3. ระยะห่างระหว่างการดำเนินงานแต่ละแห่ง
4. ความเสี่ยงโดยเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานในเขตภูมิศาสตร์นั้น
5. ข้อกำหนดที่ใช้ควบคุมปรวิวรรตเงินตรา
6. ความเสี่ยงจากสกุลเงินที่มีอยู่

ส่วนงานภูมิศาสตร์ตามคำนิยามต้องเป็นไปตามเกณฑ์ข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

1. สถานที่ซึ่งใช้เป็นฐานการผลิตหรือให้บริการ หรือสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ที่ใช้ในการผลิตหรือให้บริการ

2. สถานที่ตั้งของตลาดหรือของลูกค้า

การกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงาน

รูปแบบหลักและรูปแบบรองของการรายงานตามส่วนงาน

การกำหนดว่าส่วนงานใดจะเป็นรูปแบบหลักและส่วนงานใดจะเป็นรูปแบบรอง ขึ้นอยู่กับแหล่งที่มาและลักษณะสำคัญของความเสี่ยงและอัตราผลตอบแทนเป็นตัวกำหนด ดังนี้

1. กิจการควรใช้ส่วนงานธุรกิจเป็นรูปแบบหลักของการรายงานหากผลิตภัณฑ์หรือบริการที่แตกต่างกันมีผลกระทบอย่างสำคัญต่อความเสี่ยงและอัตราผลตอบแทนของกิจการ และเมื่อกิจการใช้ส่วนงานธุรกิจเป็นรูปแบบหลักของการรายงาน กิจการต้องใช้ส่วนงานภูมิศาสตร์เป็นรูปแบบรอง

2. ในทำนองเดียวกัน กิจการควรใช้ส่วนงานภูมิศาสตร์เป็นรูปแบบหลักของการรายงานหากการดำเนินงานในประเทศหรือเขตภูมิศาสตร์ที่แตกต่างกันเป็นผลกระทบอย่างสำคัญต่อความเสี่ยงและอัตราผลตอบแทนของกิจการ เมื่อกิจการใช้ส่วนงานภูมิศาสตร์เป็นรูปแบบหลักของการรายงาน กิจการต้องใช้ส่วนงานธุรกิจเป็นรูปแบบรอง

3. ในกรณีที่หากผลิตภัณฑ์และบริการที่แตกต่างกันมีผลกระทบอย่างสำคัญต่อความเสี่ยงและอัตราผลตอบแทนของกิจการเท่าเทียมกับการดำเนินงานของกิจการในเขตภูมิศาสตร์ที่แตกต่างกัน สามารถเลือกรายงานได้ 2 ลักษณะ

ลักษณะที่ 1 ให้รูปแบบหลักเท่ากับส่วนงานธุรกิจ และรูปแบบรองเท่ากับส่วนงานภูมิศาสตร์

ลักษณะที่ 2 ให้เสนอรายงานในสองทิศทาง คือ กำหนดให้ส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์ทั้งสองส่วนงานถือเป็นส่วนงานหลักในเวลาเดียวกัน

ส่วนงานที่เสนอรายงาน

กิจการอาจนำส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ที่รายงานเป็นการภายในมารวมเป็นส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์เดียวกันหากส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์นั้นมีลักษณะคล้ายคลึงกันอย่างมีสาระสำคัญ ส่วนงานจะถือว่าคล้ายคลึงกันอย่างมีสาระสำคัญก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

1. มีผลการดำเนินงานทางการเงินในระยะยาวคล้ายคลึงกัน
2. มีปัจจัยทุกปัจจัยตามส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ที่คล้ายคลึงกัน

กิจการต้องกำหนดส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ให้เป็นส่วนงานที่เสนอรายงาน หากรายได้ส่วนใหญ่ของส่วนงานนั้นเป็นรายได้จากการขายให้กับบุคคลภายนอกและส่วนงานนั้นเป็นไปตามข้อกำหนดข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

1. รายได้ทั้งสิ้นที่กิจการได้รับจากการขายให้กับบุคคลภายนอกและรายได้ที่เกิดจากการขายระหว่างส่วนงานมีจำนวนอย่างน้อยร้อยละ 10 ของรายได้รวมทั้งสิ้นของทุกส่วนงานรวมกันไม่ว่าจะเป็นรายได้จากภายนอกหรือภายใน
2. ผลได้ (เสีย) ตามส่วนงานไม่ว่าจะเป็นกำไรหรือขาดทุนมีจำนวนอย่างน้อยร้อยละ 10 ของผลกำไรรวมของทุกส่วนงานที่มีกำไรหรือผลขาดทุนรวมของทุกส่วนงานที่ขาดทุน แล้วแต่ว่าจำนวนสัมบูรณ์ของผลกำไรรวมหรือขาดทุนรวมใดจะสูงกว่า
3. สินทรัพย์ของส่วนงานมีจำนวนอย่างน้อยร้อยละ 10 ของสินทรัพย์ทั้งสิ้นของทุกส่วนงานรวมกัน

หากส่วนงานที่มีรายได้ผลการดำเนินงานและสินทรัพย์ต่ำกว่าเกณฑ์ให้เลือกปฏิบัติดังนี้

1. กิจการอาจแยกแยะเป็นส่วนงานต่างหาก โดยไม่ต้องคำนึงถึงขนาดของส่วนงานนั้น
2. กิจการอาจนำส่วนงานนั้นไปรวมกับส่วนงานอื่นที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งใช้รายงานเป็นการภายในและมีรายได้ ผลได้ (เสีย) และสินทรัพย์ต่ำกว่าระดับที่กำหนดไว้ เพื่อกำหนดเป็นส่วนงานที่เสนอรายงานใหม่ โดยมีผลการดำเนินงานทางการเงินในระยะยาวคล้ายคลึงกันและมีปัจจัยทุกปัจจัยตามส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ที่คล้ายคลึงกัน
3. หากกิจการไม่แยกแยะหรือไม่นำส่วนงานนั้นไปรวมกับส่วนงานอื่น กิจการต้องนำส่วนงานดังกล่าวไปรวมเป็นรายการกระทบยอด

หากผลรวมของรายได้ที่เกิดจากบุคคลภายนอกของทุกส่วนงานที่เสนอรายงานมีจำนวนต่ำกว่าร้อยละ 75 ของรายได้ที่แสดงในงบการเงินหรืองบการเงินรวมของกิจการ กิจการต้องเสนอส่วนงานเพิ่มเติมจนกระทั่งผลรวมของรายได้ที่เกิดจากบุคคลภายนอกของทุกส่วนงานที่เสนอรายงานมีจำนวนอย่างน้อยร้อยละ 75 ของรายได้ที่แสดงในงบการเงินหรืองบการเงินรวมของกิจการ

แม้ว่าส่วนงานที่เสนอรายงานที่เพิ่มเติมนั้นจะมีรายได้ ผลได้ (เสีย) และสินทรัพย์ต่ำกว่าเกณฑ์ 10%

นโยบายการบัญชีของส่วนงาน

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องจัดทำตามส่วนงานให้เป็นไปตาม

นโยบายการบัญชีที่กิจการหรือกลุ่มกิจการใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงินหรืองบการเงินรวม และกิจการจะปันส่วนสินทรัพย์ให้กับส่วนงานที่ใช้สินทรัพย์ร่วมกันได้ก็ต่อเมื่อกิจการปันส่วนรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์นั้นให้กับส่วนงาน

การเปิดเผยข้อมูล

รูปแบบหลักของการรายงานตามส่วนงาน ได้แก่

1. รายได้ตามส่วนงาน โดยแสดงรายได้ที่เกิดจากการขายให้กับบุคคลภายนอกแยกจากรายได้ที่เกิดจากการขายระหว่างส่วนงาน

2. ผลได้ (เสีย) ตามส่วนงาน

3. ราคาตามบัญชีทั้งสิ้นของสินทรัพย์ตามส่วนงาน

4. หนี้สินตามส่วนงาน

5. รายจ่ายฝ่ายทุนที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด ซึ่งเป็นต้นทุนเกี่ยวกับการได้มาของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

6. ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ตามส่วนงาน

7. ผลรวมของค่าใช้จ่ายที่มีใช้เงินสดที่เป็นสาระสำคัญ ซึ่งนอกเหนือจากค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ตามส่วนงาน

8. ผลรวมของส่วนแบ่งกำไร (ขาดทุน) สุทธิในบริษัทร่วมที่บันทึกโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย

9. รายการกระทบยอดของรายได้ ผลได้ (เสีย) สินทรัพย์และหนี้สินสำหรับส่วนงานที่เสนอรายงาน

10. เกณฑ์การตั้งราคาโอนระหว่างส่วนงาน

รูปแบบรองของการรายงานตามส่วนงาน สามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

1. หากกำหนดให้ส่วนงานธุรกิจเป็นรูปแบบหลักของการรายงาน ข้อมูลรูปแบบรองที่ต้องเปิดเผย ดังนี้

1.1 รายได้ตามส่วนงานที่เกิดจากการขายให้กับบุคคลภายนอกแยกตามเขตภูมิศาสตร์ โดยกำหนดจากสถานที่ตั้งของลูกค้า

1.2 ราคาตามบัญชีทั้งสิ้นของสินทรัพย์ตามส่วนงานแยกตามสถานที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ของสินทรัพย์

1.3 ต้นทุนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นระหว่างงวด

โดยแยกตามสถานที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ของสินทรัพย์

2. หากกำหนดให้ส่วนงานภูมิศาสตร์เป็นรูปแบบหลักของการรายงาน (ไม่ว่าจะกำหนดจากสถานที่ตั้งของสินทรัพย์หรือสถานที่ตั้งของลูกค้า) กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ สำหรับส่วนงานธุรกิจแต่ละส่วนงานที่มีรายได้จากการขายให้กับบุคคลภายนอกอย่างน้อยร้อยละ 10 ของรายได้ทั้งสิ้นที่กิจการได้จากการขายให้กับบุคคลภายนอก หรือมีสินทรัพย์ตามส่วนงานอย่างน้อยร้อยละ 10 ของสินทรัพย์ทั้งสิ้นของส่วนงานธุรกิจทุกส่วนงานรวมกัน โดยข้อมูลที่ต้องเปิดเผยของรูปแบบรองของส่วนงานธุรกิจ ดังนี้

2.1 รายได้ตามส่วนงานที่เกิดจากการขายให้กับบุคคลภายนอก

2.2 ราคาตามบัญชีทั้งสิ้นของสินทรัพย์ตามส่วนงาน

2.3 ต้นทุนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นระหว่างงวด

3. หากรูปแบบหลักของการรายงานข้อมูลตามส่วนงานของกิจการ คือ ส่วนงานภูมิศาสตร์ที่กำหนดจากสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งแตกต่างไปจากสถานที่ตั้งของลูกค้า กิจการต้องเปิดเผยรายได้จากการขายให้กับบุคคลภายนอกสำหรับส่วนงานภูมิศาสตร์ที่กำหนดจากสถานที่ตั้งของลูกค้า ซึ่งมีรายได้จากการขายให้กับบุคคลภายนอกอย่างน้อยร้อยละ 10 ของรายได้ทั้งสิ้นที่กิจการได้รับจากการขายให้กับบุคคลภายนอก

4. หากรูปแบบหลักของการรายงานข้อมูลตามส่วนงานของกิจการ คือ ส่วนงานภูมิศาสตร์ที่กำหนดจากสถานที่ตั้งของลูกค้า ซึ่งแตกต่างไปจากสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานทุกข้อต่อไปนี้ สำหรับส่วนงานภูมิศาสตร์ที่กำหนดจากสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งมีรายได้จากการขายให้กับบุคคลภายนอกอย่างน้อยร้อยละ 10 ของรายได้ที่แสดงในงบการเงินรวมของกิจการ หรือมีสินทรัพย์ตามส่วนงานอย่างน้อยร้อยละ 10 ของสินทรัพย์ที่แสดงในงบการเงินหรืองบการเงินรวมของกิจการ

4.1 ราคาตามบัญชีทั้งสิ้นของสินทรัพย์ตามส่วนงานที่กำหนดจากสถานที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ของสินทรัพย์

4.2 ต้นทุนทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดซึ่งเป็นต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ตามส่วนงานที่คาดว่าจะมีอายุการใช้งานหรือใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบปีบัญชี (ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน) โดยแยกตามสถานที่ตั้งของสินทรัพย์

การเปิดเผยข้อมูลอื่นตามส่วนงาน ที่กิจการต้องเปิดเผย

1. หากกิจการไม่สามารถกำหนดส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ที่ใช้รายงานเป็นการภายในต่อคณะกรรมการและผู้บริหารสูงสุดให้เป็นส่วนงานที่เสนอรายงาน เนื่องจากรายได้ส่วนใหญ่ของส่วนงานดังกล่าวเป็นรายได้จากการขายให้กับส่วนงานอื่น แต่หากรายได้จากการขาย

ให้กับบุคคลภายนอกของส่วนงานนั้นมีจำนวนอย่างน้อยร้อยละ 10 ของรายได้ทั้งสิ้นที่กิจการได้รับจากการขายให้กับบุคคลภายนอก กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวรวมทั้งเปิดเผยจำนวนรายได้ที่เกิดจากการขายให้กับบุคคลภายนอกและรายได้ที่เกิดจากการขายให้กับส่วนงานอื่น

2. กิจการต้องเปิดเผยเกณฑ์การตั้งราคาโอนและเปิดเผยถึงการเปลี่ยนแปลงการตั้งราคาโอน

3. การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของส่วนงานที่เสนอรายงานซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อข้อมูลตามส่วนงาน

4. กิจการต้องเปิดเผยประเภทของผลิตภัณฑ์และบริการซึ่งรวมอยู่ในส่วนงานธุรกิจที่เสนอรายงานแต่ละส่วนงาน

5. ประเมินผลกระทบที่มีต่อส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ที่มีต่อความเสี่ยงและอัตราผลตอบแทนซึ่งเกิดจากปัจจัยต่าง ๆ

วันที่ถือปฏิบัติ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาปีบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2545 เป็นต้นไป อย่างไรก็ตาม กิจการสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการเลือกที่จะปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันถือปฏิบัติ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อที่ระบุไว้โดยไม่มีการยกเว้น

ตารางที่ 1 ความแตกต่างของรายการที่กำหนดให้เปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50

	TAS No.24	TAS No.50
เงื่อนไขของการเปิดเผย	เปิดเผยส่วนงานแยกต่างหาก ถ้ารายได้/ ผลได้เสีย/ สินทรัพย์ ตามส่วนงานมากกว่า 10% ของ แต่ละรายการรวม	- เปิดเผยส่วนงานแยกต่างหาก ถ้ารายได้/ ผลได้เสีย/ สินทรัพย์ตาม ส่วนงาน มากกว่า 10% ของแต่ละ รายการรวม - ถ้าส่วนงานทั้งหมดที่เปิดเผยมีรายได้ น้อยกว่า 75% ของรายได้รวม ต้อง เปิดเผยส่วนงานที่ไม่เข้าเงื่อนไขเพิ่มเติม
ประเภทของการเปิดเผย	- ส่วนงานทางธุรกิจ หรือ - ส่วนงานทางภูมิศาสตร์	ส่วนงานทางธุรกิจหรือส่วนงานทาง ภูมิศาสตร์ แบ่งลักษณะเป็น - ส่วนงานหลัก - ส่วนงานรอง

ตารางที่ 1 (ต่อ)

ข้อมูลตามส่วนงาน	TAS No.24		TAS No.50	
	ส่วนงานทางธุรกิจ	ส่วนงานทางภูมิศาสตร์	ส่วนงานหลัก	ส่วนงานรอง
รายได้ตามส่วนงาน	เปิดเผย	เปิดเผย	เปิดเผย	เปิดเผย
ผลได้ (เสีย) ตามส่วนงาน	เปิดเผย	เปิดเผย	เปิดเผย	ไม่เปิดเผย
ราคาตามบัญชีทั้งสิ้นของสินทรัพย์ตามส่วนงาน	เปิดเผย	เปิดเผย	เปิดเผย	เปิดเผย
หนี้สินตามส่วนงาน	ไม่เปิดเผย	ไม่เปิดเผย	เปิดเผย	ไม่เปิดเผย
รายจ่ายฝ่ายทุนที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด	ไม่เปิดเผย	ไม่เปิดเผย	เปิดเผย	เปิดเผย
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ตามส่วนงาน	ไม่เปิดเผย	ไม่เปิดเผย	เปิดเผย	ไม่เปิดเผย
ผลรวมของค่าใช้จ่ายที่มีค่าใช้จ่ายเป็นสาระสำคัญ	ไม่เปิดเผย	ไม่เปิดเผย	เปิดเผย	ไม่เปิดเผย
ผลรวมของส่วนแบ่งกำไร (ขาดทุน) สุทธิในบริษัทร่วมที่บันทึกโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย	ไม่เปิดเผย	ไม่เปิดเผย	เปิดเผย	ไม่เปิดเผย
รายการกระทบยอดของรายได้ผลได้ (เสีย) สินทรัพย์และหนี้สินสำหรับส่วนงานที่เสนอรายงาน	ไม่เปิดเผย	ไม่เปิดเผย	เปิดเผย	ไม่เปิดเผย
เกณฑ์การตั้งราคาโอนระหว่างส่วนงาน	เปิดเผย	เปิดเผย	เปิดเผย	ไม่เปิดเผย
บริษัทที่อยู่ภายใต้บังคับ	บริษัทมหาชนและบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย		บริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์และบริษัทที่อยู่ระหว่าง IPO/PO	

ตารางที่ 1 เป็นการแสดงความแตกต่างของรายการที่กำหนดให้เปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 โดยทั่วไปพบว่า ข้อกำหนดในการเปิดเผย

ข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 นั้น มีข้อกำหนดที่เคร่งครัดยิ่งขึ้นและยังต้องเปิดเผยข้อมูลจำแนกตามส่วนงานที่มากขึ้นอีกด้วย อีกทั้งต้องนำเสนอส่วนงานทั้ง 2 รูปแบบ ถ้าบริษัทได้ดำเนินการธุรกิจตามลักษณะของส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์ที่มีความเสี่ยงและผลตอบแทนต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญ อย่างไรก็ตาม บริษัทต่าง ๆ ได้มีข้อโต้แย้งถึงการเปิดเผยข้อมูลจำแนกตามส่วนงานตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 ในปัจจุบันว่าจะทำให้บริษัทได้ประโยชน์เพิ่มขึ้นหรือไม่จากการเปิดเผยข้อมูล หรืออาจทำให้บริษัทสูญเสียผลประโยชน์ทางการค้าจากการที่ข้อมูลรั่วไหลไปถึงคู่แข่งกัน ดังนั้นจึงมีบริษัทจำนวนน้อยมากที่เลือกเปิดเผยข้อมูลจำแนกตามส่วนงานตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 ดังกล่าว (ณรงค์ฤทธิ์ ชาญสุวรรณ, 2550)

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน

ความแตกต่างระหว่างมาตรฐานฉบับเดิมและฉบับใหม่

พลาณูช คงคา และคณะ (2546 อ้างถึงใน เสาวลักษณ์ เอี่ยมวรวิกุล, 2549) ศึกษา

ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตรวจสอบและแสดงความคิดเห็นต่อการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในประเด็นของความเหมาะสมของการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 มาแทนที่ฉบับที่ 24 โดยสรุปได้ดังนี้

1. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 50 มีความชัดเจนมากกว่าฉบับที่ 24
2. ผลของการปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับใหม่มีความเหมาะสมกว่าฉบับเดิม ได้แก่ ทำให้

มีการเปิดเผยข้อมูลในแต่ละส่วนงานเพิ่มมากขึ้น มีความสอดคล้องกับแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (56-1) มากขึ้น และแสดงถึง ฉบับที่ 50 มีความเหมาะสมมากกว่าฉบับที่ 24

จากการสอบถามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่าข้อมูลตามส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์ เป็นข้อมูลที่มีความจำเป็นสำหรับนำไปใช้ในการตัดสินใจ โดยให้เหตุผลว่าผู้ลงทุนที่วิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินอย่างแท้จริงจะได้ทราบถึงความเสี่ยงของธุรกิจและผลตอบแทนของแต่ละส่วนงาน เพื่อประกอบการตัดสินใจลงทุน เช่น นำไปวิเคราะห์ยอดขายหรือใช้พยากรณ์ข้อมูลในอนาคต ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อการวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงิน แต่บริษัทก็ควรจะต้องเปิดเผยข้อมูลในระดับที่เหมาะสม ไม่ควรให้ข้อมูลในส่วนที่จะเกิดผลเสียต่อกิจการ และให้ความเห็นว่า การเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานไม่เป็นภาระในการนำเสนอ เพราะข้อมูลเหล่านี้เป็นข้อมูลที่มีอยู่แล้วในกิจการ เนื่องจากเป็นข้อมูลที่จำเป็นต่อการบริหารงานและข้อมูลไม่ละเอียดหรือซับซ้อนเพียงพอจนต้องจัดระบบฐานข้อมูลใหม่ ปัญหาจึงอาจมีบ้างในด้านรูปแบบการนำเสนอ ความครบถ้วนและความสอดคล้องของข้อมูล และการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานอาจมี

ปัญหาในทางปฏิบัติ เนื่องจากผู้บริหารไม่ต้องการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานเพราะกลัวเสียเปรียบด้านการแข่งขัน หรือบริษัทอาจมีระบบบัญชีเพื่อการบริหารที่ไม่ดีพอและไม่อยากลงทุนเพิ่ม จึงทำให้บริษัทเลือกที่จะไม่เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานได้

อมรรตน์ ศีรณวัฒน์กุล (2545) จากการศึกษาเปรียบเทียบข้อกำหนดต่าง ๆ ของมาตรฐานการบัญชีไทยระหว่างฉบับเดิม คือ ฉบับที่ 24 กับฉบับใหม่ คือ ฉบับที่ 50 พบว่าทั้งสองฉบับมีวัตถุประสงค์เหมือนกัน คือ ต่างมุ่งออกหลักเกณฑ์ให้กิจการซึ่งมีผลิตภัณฑ์และบริการที่หลากหลายและดำเนินงานในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่ต่างกัน นำเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานทางธุรกิจและส่วนงานทางภูมิศาสตร์ เพื่อเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ทั้งนี้ ผู้ใช้งบการเงินสามารถพิจารณาผลการดำเนินงานที่ผ่านมา ความสามารถในการเจริญเติบโต ความเสี่ยงและผลตอบแทนของกิจการ จากข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานที่นำเสนอไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เพื่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจเกี่ยวกับกิจการ โดยรวมได้ดียิ่งขึ้น

จากการศึกษาพบว่า นอกจากวัตถุประสงค์แล้วมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 50 มีข้อกำหนดต่างจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 ในประเด็นสำคัญ ได้แก่

1. การกำหนดให้ใช้กับบริษัทจดทะเบียนเท่านั้น
2. การกำหนดค่านิยามมากกว่าและอธิบายได้ละเอียดกว่า
3. การกำหนดให้กิจการใช้โครงสร้างการบริหารองค์การและระบบรายงานทางการเงินภายใน ความเสี่ยงและผลตอบแทนเพื่อกำหนดส่วนงาน
4. การกำหนดระดับรายได้ ผลได้ (เสีย) และสินทรัพย์ เพื่อกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงานอย่างชัดเจน
5. การกำหนดให้ส่วนงานใช้นโยบายการบัญชีเดียวกับของกิจการและให้ปันส่วนรายการแบบสมมาตร

6. การกำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลมากกว่า โดยแบ่งเป็นรูปแบบหลักและรูปแบบรอง ซึ่งข้อกำหนดที่เปลี่ยนแปลงดังกล่าวทำให้กิจการมีแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนขึ้น และช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับประโยชน์จากข้อมูลตามส่วนงาน เพื่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ดียิ่งขึ้น

สำหรับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 14 (ฉบับปรับปรุง) ซึ่งมีข้อกำหนดอย่างเดียวกับมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 50 นั้น มีความแตกต่างจากมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาฉบับที่ 131 ในประเด็นหลัก ๆ ได้แก่

1. เกณฑ์ในการวัดผลการดำเนินงานของส่วนงาน
2. ส่วนงานที่เสนอรายงานดังกล่าวนอกจากให้จัดตามโครงสร้างการบริหารองค์การและ

ระบบรายงานภายในเหมือนกันแล้ว มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศกำหนดให้พิจารณาถึงความเสี่ยงและผลตอบแทนด้วย

3. นโยบายการบัญชีของส่วนงาน มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศให้ใช้นโยบายเดียวกับงบการเงินรวม แต่มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาให้ใช้นโยบายที่ใช้โดยผู้บริหารของกิจการ

4. การเปิดเผยข้อมูล มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศกำหนดให้เปิดเผยมากกว่าได้แก่ หนี้สิน ขาดทุนจากการด้อยค่า และสนับสนุนให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกระแสเงินสด ซึ่งความแตกต่างดังกล่าวทำให้ผู้ใช้งบการเงินต้องมีความระมัดระวังเป็นพิเศษ ในการเปรียบเทียบข้อมูลตามส่วนงานในงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศกับมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา

จากผลการศึกษาพบว่า การเปลี่ยนแปลงที่เห็นได้ชัดที่สุด ระหว่างมาตรฐานฉบับเดิมกับมาตรฐานฉบับใหม่ คือ การปรับปรุงนิยามของส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์ กล่าวคือ จากนิยามส่วนงานธุรกิจจากมาตรฐานเดิม ที่ระบุเฉพาะความแตกต่างของตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการ จึงเปิดโอกาสให้ตีความได้กว้างขึ้นโดยขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารของกิจการ ซึ่งอาจมีกิจการหนึ่งที่มีผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวตีความว่ากิจการของตนมีเพียงหนึ่งส่วนงานธุรกิจ จึงไม่ต้องเปิดเผยส่วนงานอีก และในขณะที่กิจการหนึ่งซึ่งประกอบธุรกิจในลักษณะเดียวกันได้พิจารณาว่ามีการดำเนินงานแบ่งเป็นหลายส่วน จึงเปิดเผยในแต่ละส่วนงานนั้น เพื่อแสดงรายละเอียดเพิ่มเติมจากตัวเลขรวมในงบการเงิน ทำให้ไม่สามารถเปรียบเทียบผลการดำเนินงานระหว่างกิจการได้ แต่เมื่อพิจารณามาตรฐานฉบับใหม่ซึ่งจำกัดความได้ละเอียดกว่า เพราะหมายถึงหน้าที่ในการจัดหาผลิตภัณฑ์และบริการที่แตกต่างกัน และให้คำนึงถึงความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีต่อกิจการ สำหรับนิยามของส่วนงานภูมิศาสตร์ มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมนั้นถึงที่ว่าการผลิตในแต่ละประเทศหรือกลุ่มประเทศที่แตกต่างกัน ในขณะที่มาตรฐานฉบับใหม่ระบุว่าเป็นความแตกต่างภายในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่เฉพาะเจาะจง ซึ่งอาจครอบคลุมภาคหนึ่งในประเทศ ประเทศใดประเทศหนึ่งหรือกลุ่มประเทศก็ได้ นั่นคือ มาตรฐานฉบับเดิมได้ระบุว่า หากกิจการมีการดำเนินงานภายในประเทศเดียวก็ถือว่าเป็นหนึ่งส่วนงานภูมิศาสตร์เท่านั้น แต่สำหรับมาตรฐานฉบับใหม่ เมื่อกิจการมีที่ว่าการผลิตอยู่ตามภูมิภาคต่าง ๆ ก็ต้องเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานภูมิศาสตร์ แม้จะประกอบธุรกิจเพียงประเทศเดียว นอกจากนี้ปัจจัยในการระบุส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์ที่มาตรฐานฉบับใหม่กำหนดเพิ่มเติมนั้น จะช่วยให้กิจการสามารถจำแนกความแตกต่างของส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ได้ชัดเจนขึ้น จึงทำให้กิจการไม่สามารถรวมส่วนงานถึงแม้จะอยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมเดียวกันหรือดำเนินงานเฉพาะในประเทศไทย

จะเห็นได้ว่า เมื่อการกำหนดส่วนงานมีความชัดเจนขึ้น และสอดคล้องกับโครงสร้างการบริหารองค์การ และระบบทางการเงินภายในกิจการ พร้อมทั้งให้พิจารณาถึงความเสี่ยงและผลตอบแทนตามที่ปรับปรุงเป็นมาตรฐานฉบับใหม่ จะมีประโยชน์ดังต่อไปนี้

1. ช่วยลดความหลากหลายในการตีความส่วนงานที่เสนอรายงาน และคาดว่าจะทำให้บริษัทจดทะเบียนเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์กันมากขึ้น
2. ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบผลการดำเนินงานแต่ละส่วนงานของกิจการในกลุ่มอุตสาหกรรมเดียวกันได้ดีขึ้น
3. ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเห็นภาพของกิจการในมุมมองเดียวกับผู้บริหารของกิจการเอง ซึ่งทำให้สามารถประเมินความเสี่ยงและผลตอบแทนในอนาคตของแต่ละส่วนงานและกิจการโดยรวม เพื่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ดีขึ้น
4. ทำให้ข้อมูลตามส่วนงานในหมายเหตุประกอบงบการเงินสอดคล้องกับข้อมูลที่กิจการได้รายงานตามข้อกำหนดของ ก.ล.ต. ไว้ในส่วนอื่นของรายงานประจำปี เช่น สารสนเทศกรรมการผู้จัดการใหญ่ รายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร ซึ่งจะทำให้การวิเคราะห์ภาพรวมของกิจการเป็นไปในทางเดียวกันทั้งหมด (รวมทั้งสอดคล้องกับข้อมูลของกิจการบนเว็บไซต์)
5. ช่วยประหยัดค่าใช้จ่ายในการรวบรวมข้อมูลตามส่วนงาน เนื่องจากเป็นข้อมูลที่ใช้ในการบริหารกิจการภายในอยู่แล้วเพียงแต่ต้องรวบรวมข้อมูลเพิ่มเติมบางส่วนเท่านั้น
6. การวิเคราะห์ผลการดำเนินงานของกิจการ โดยรวมแต่ละส่วนงานจากข้อมูลทางการเงินตามส่วนงานนั้น ถือเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่าสำหรับฝ่ายบริหารของกิจการ เพื่อการวางแผนเชิงกลยุทธ์

อย่างไรก็ตาม การนำเสนอข้อมูลตามส่วนงานที่สอดคล้องกับโครงสร้างการบริหารองค์การและระบบทางการเงินภายในมาตรฐานฉบับใหม่ ๆ ก็อาจมีข้อเสียได้ดังนี้

1. ผู้ใช้งบการเงินแบ่งแยกเป็น 2 กลุ่ม กลุ่มแรก ได้แก่ นักลงทุน เจ้าหนี้และนักวิเคราะห์ทางการเงิน และกลุ่มที่สอง ได้แก่ ผู้ขายวัตถุดิบ ลูกค้าและคู่แข่ง ซึ่งต่างก็ได้ประโยชน์จากการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงาน แต่ผู้ใช้ในกลุ่มที่สอง อาจเป็นอุปสรรคที่ทำให้กิจการไม่เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานตามมาตรฐานทั้งหมดก็ได้ เพราะอาจทำให้เสียเปรียบด้านการแข่งขัน โดยเฉพาะกรณีที่คู่แข่งไม่ได้เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานด้วย
2. ในทางปฏิบัติ บริษัทจดทะเบียนหลายแห่งไม่ได้จัดส่วนงานตามโครงสร้างการบริหารองค์การภายใน จึงต้องมีการจัดโครงสร้างการบริหารองค์การและระบบรายงานทางการเงินภายในใหม่ เพื่อกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงานในปีแรกที่มีการใช้มาตรฐาน อาจทำให้ฝ่ายบริหารเห็นว่าเป็นเรื่องยุ่งยากและเพิ่มต้นทุนแก่กิจการ

ข้อเสียทั้งสองข้างต้น อาจเป็นอุปสรรคสำหรับการไม่เปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับใหม่ของบริษัทจดทะเบียน นอกจากนี้ในด้านของผู้ใช้งบการเงินที่อาจไม่ได้ประโยชน์จากการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานมากนัก เพราะข้อมูลตามส่วนงานจะแสดงให้เห็นความสำเร็จหรือล้มเหลวในการดำเนินงานธุรกิจของกิจการ ผลการดำเนินงานของแต่ละส่วนงานจะส่งผลโดยตรงต่อราคาหุ้นของกิจการ ดังนั้นอาจทำให้มีการตกแต่งตัวเลข สำหรับผู้สอบบัญชี อาจทำให้มีภาระมากขึ้น เพราะผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่อข้อมูลตามส่วนงาน ได้ก็ต่อเมื่อต้องเข้าใจลักษณะการดำเนินงานของลูกค้านั้นมากกว่าเดิม (รวมทั้งภาระทางการตลาดและการแข่งขันของกิจการ) ต้องเข้าใจในการบริหารงานในมุมมองเดียวกับฝ่ายบริหาร ซึ่งหมายความว่า ผู้สอบบัญชีต้องเข้าถึงระดับการบริหารสูงสุดของกิจการ ซึ่งต่างจากเดิมที่มีร่วมงานกับระดับผู้จัดการ (อาจต้องร่วมประชุมกับคณะกรรมการบริหาร)

ผลการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนไทยทั้ง 387 แห่ง พบว่ามี 189 บริษัทที่ไม่ได้เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงาน โดยกว่าร้อยละ 67 ให้เหตุผลว่ามีส่วนงานธุรกิจเดียวและ/หรือดำเนินงานในประเทศไทยประเทศเดียว สำหรับบริษัทอีก 197 แห่งที่เปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 นั้น พบว่ามีรูปแบบที่หลากหลายและเปิดเผยข้อมูลไม่ครบตามที่กำหนด รวมทั้งไม่สอดคล้องกับข้อมูลที่เปิดเผยในส่วนอื่นของรายงานประจำปี ส่วนบริษัทอีกแห่งหนึ่งที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 ก่อนวันบังคับใช้ ได้แก่ บริษัทเทเลคอมเอเชีย คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) นั้น ส่วนงานที่เสนอรายงานสอดคล้องกับข้อมูลส่วนอื่นในรายงานประจำปี แต่ข้อมูลที่เปิดเผยยังไม่ครบตามรูปแบบของส่วนงานหลัก และไม่ได้เปิดเผยข้อมูลของส่วนงานรอง

กนกกาญจน์ กลีบวารี (2549) จากข้อมูลที่ได้จากการสำรวจ ทำให้ทราบถึงการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 ของกลุ่มตัวอย่างที่เห็นว่ามาตรฐานฉบับนี้มีการปฏิบัติใช้มารวมทศวรรษแล้ว แต่การนำเสนอข้อมูลจำแนกตามส่วนงานที่ให้ข้อมูลเป็นตัวเลขทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงินถือได้ว่าอยู่ในระดับที่ไม่มากนัก กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ที่นำเสนอตามส่วนงานยังคงให้ข้อมูลในแบบส่วนงานเดียว โดยไม่ให้ข้อมูลเป็นตัวเลขทางการเงินทั้งส่วนงานทางธุรกิจและส่วนงานทางภูมิศาสตร์ ทั้งนี้เมื่อบริษัทเหล่านั้นนำมาเทียบกับบริษัทอื่นที่อยู่ในหมวดอุตสาหกรรมเดียวกัน ทำให้เห็นถึงความแตกต่างในการนำเสนอข้อมูลจำแนกตามส่วนงาน เช่น บริษัท จี เอ็ม เอ็ม แกรมมี่ จำกัด (มหาชน) ที่นำเสนอข้อมูลจำแนกตามส่วนงานเป็นตัวเลขทางการเงินกับบริษัท อาร์ เอส โปรโมชัน จำกัด (มหาชน) ที่นำเสนอข้อมูลจำแนกตามส่วนงานเป็นส่วนงานเดียว โดยมีได้ให้ข้อมูลเป็นตัวเลขทางการเงิน เป็นต้น การพิจารณาถึงลักษณะการเสนอข้อมูล

จำแนกตามส่วนงานของแต่ละอุตสาหกรรมควบคู่ไปกับการใช้ข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานย่อมเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 ที่เผยแพร่ออกมาและจะนำมาใช้แทนมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 มีรายละเอียดเพิ่มมากขึ้นอย่างเห็นได้ชัดทั้งในส่วนงานที่เสนอรายงานและการเปิดเผยข้อมูล เป็นที่แน่นอนว่าผู้ใช้งบการเงินจะได้รับประโยชน์จากการนำเสนอข้อมูลที่ให้รายละเอียดเพิ่มมากขึ้น หากแต่การจำแนกส่วนงานจะให้ประโยชน์ได้แท้จริงนั้นข้อมูลที่ได้รับการจำแนกต้องมาจากการจำแนกที่ถูกต้อง เช่น การปันส่วนต้นทุนระหว่างส่วนงาน เกณฑ์การตั้งราคาโอนระหว่างส่วนงาน เป็นต้น การกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลต้องมีการปฏิบัติอย่างทั่วถึงและเท่าเทียมกันอย่างสมเหตุสมผล เพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลสามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจได้จริง อันเป็นประโยชน์หลักของข้อมูลสารสนเทศทางการบัญชี หน่วยงานที่เกี่ยวข้องจำเป็นต้องสร้างความรู้ ความเข้าใจ ตลอดจนมีมาตรการที่เข้มงวดเพื่อลดการไม่เปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานลง เช่น การชี้ให้เห็นถึงประโยชน์ของการเปิดเผยข้อมูล เพื่อสร้างความโปร่งใสให้แก่ตลาดทุน และการเพิ่มบทลงโทษแก่กิจการที่ไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี เป็นต้น อย่างไรก็ตามความเหมาะสมและความสอดคล้องต่อการนำไปปฏิบัติใช้จริงในการดำเนินธุรกิจในประเทศไทยถือเป็นสิ่งที่ควรคำนึงถึง

Prather-Kinsey and Meek (2004 อ้างถึงใน เสาวลักษณ์ เอี่ยมวชิรกุล, 2549) กล่าวว่า มาตรฐานการบัญชี เรื่อง การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานฉบับปรับปรุงใหม่ (IAS 14 Revised) ในปี ค.ศ. 1997 เป็นการเปลี่ยนข้อกำหนดของรายงานตามส่วนงานที่มีการวิพากษ์วิจารณ์อย่างมากของมาตรฐานฉบับเดิม โดยวัตถุประสงค์ของการศึกษาครั้งนี้ เพื่อระบุผลกระทบของมาตรฐานฉบับปรับปรุงใหม่ในทางปฏิบัติของการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานของบริษัทที่อ้างอิงกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) จำนวน 211 บริษัท โดยมีคำถามของงานวิจัยดังนี้

1. รายการของข้อมูลที่เปิดเผยภายใต้มาตรฐานฉบับเดิมและมาตรฐานฉบับใหม่เป็นอย่างไร มีกำไรหรือขาดทุนจากการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานฉบับใหม่
2. มีจำนวนของส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์ที่รายงานโดยบริษัทเปลี่ยนแปลงอย่างไรตามข้อกำหนดของมาตรฐานฉบับใหม่
3. บริษัทเปิดเผยรายการที่กำหนดตามมาตรฐานฉบับใหม่อย่างไร
4. การปฏิบัติในรายงานข้อมูลตามส่วนงานของบริษัทมีความสัมพันธ์กับขนาดกิจการ

(Size) ประเทศ (Country of Domicile) ประเภทอุตสาหกรรม (Industry) สถานะการจดทะเบียนในต่างประเทศ (Internation Listing Status) และประเภทผู้สอบบัญชี (Big 5 Auditor) หรือไม่

จากการศึกษาพบว่า ผลกระทบจากข้อกำหนดตามมาตรฐานฉบับใหม่มีความหลากหลาย และบริษัทตอบสนองกับมาตรฐานฉบับใหม่เพียงบางส่วน โดยไม่ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดทั้งหมด สามารถสรุปผลการทดสอบดังนี้

1. มาตรฐานฉบับใหม่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานโดยเฉพาะการเปิดเผยข้อมูลในส่วนงานธุรกิจ และไม่พบการขาดทุนจากการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว นอกจากนั้นบางรายการที่กำหนดให้เปิดเผยตามมาตรฐานฉบับปรับปรุงใหม่ได้มีการเปิดเผยเรียบร้อยแล้วภายใต้มาตรฐานฉบับเดิม อย่างไรก็ตามการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจมีการปฏิบัติเพียงกลุ่มน้อยเท่านั้น
2. จำนวนของรายงานตามส่วนงานธุรกิจ และส่วนงานภูมิศาสตร์มีขอบเขตเพิ่มขึ้น ตามข้อกำหนดของมาตรฐานฉบับใหม่
3. เนื้อหาสาระไม่เป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับใหม่ ผลลัพธ์นี้สอดคล้องกับงานวิจัยของ Street and Nichols (2002) ที่พบการเพิ่มขึ้นในจำนวนของการเปิดเผยส่วนงานหลัก และส่วนงานรอง และมีขอบเขตเพิ่มขึ้นในรายงานตามส่วนงานธุรกิจ แต่ก็พบว่าเนื้อหาสาระไม่เป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับใหม่
4. ผู้สอบบัญชีระดับ Big 5 ถือเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญมากที่สุด ในการอธิบายถึงการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับใหม่ โดยการปฏิบัติตามข้อกำหนดของการรายงานตามส่วนงานหลัก พบว่ามีการปฏิบัติตามมากกว่าสำหรับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดต่างประเทศ และบริษัทในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ส่วนการปฏิบัติตามข้อกำหนดของการรายงานตามส่วนงานรอง พบว่ามีการปฏิบัติตามมากกว่าสำหรับบริษัทขนาดใหญ่และบริษัทที่อยู่ในอุตสาหกรรม Capital Equipment Industry อย่างไรก็ตามการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับใหม่โดยทั่วไปอยู่ในระดับต่ำ โดยเฉพาะการรายงานตามส่วนงานรอง

Street and Nichols (2002 อ้างถึงใน เสาวลักษณ์ เอี่ยมวชิรกุล, 2549) ศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานระหว่างมาตรฐานฉบับก่อนปรับปรุง (Pre-IAS 14 Revised) กับมาตรฐานฉบับหลังปรับปรุง (Post-IAS 14 Revised) ของกลุ่มบริษัท 210 บริษัทที่จัดทำงบการเงินอ้างอิงตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงประสิทธิภาพและผลกระทบในทางปฏิบัติของมาตรฐานฉบับหลังปรับปรุงใหม่ โดยผลการศึกษาพบว่า

1. มีจำนวนของรายการที่เปิดเผยทั้งในส่วนงานหลักและส่วนงานรองเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ

2. มีความสอดคล้องของข้อมูลตามส่วนงานในหมายเหตุประกอบงบการเงินกับแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (แบบ 56-1) และรายงานของผู้บริหารมากขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ

3. จำนวนของบริษัทที่เคยเปิดเผยว่าดำเนินงานอยู่ในส่วนงานธุรกิจเดียวลดลงอย่างมีนัยสำคัญ แม้ว่าจำนวนของบริษัทที่เปิดเผยส่วนงานหลักไม่เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ

ลักษณะต่าง ๆ ของบริษัทที่มีความสัมพันธ์กับระดับการเปิดเผยข้อมูลประเภทต่าง ๆ

งานวิจัยที่ผ่านมาได้มีการศึกษาความสัมพันธ์เกี่ยวกับลักษณะต่าง ๆ ของบริษัทกับระดับการเปิดเผยข้อมูลประเภทต่าง ๆ ดังนี้

Lang and Lundholm (1993 อ้างถึงใน สมชาย สุภัทรกุล, 2544) พบว่า บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ในงวดปัจจุบันหรือจะออกหลักทรัพย์ในอนาคตจะเปิดเผยข้อมูลอย่างมีคุณภาพสูงกว่า เนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลอย่างมีคุณภาพสูงจะทำให้นักลงทุนหรือนักวิเคราะห์หันมาสนใจหลักทรัพย์ของบริษัทเพิ่มขึ้น และยังลดความไม่เท่าเทียมกันระหว่างบริษัทกับนักลงทุนหรือนักวิเคราะห์

คัสตัน เสมอเชื้อ (2550) ศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อระดับของการเปิดเผยข้อมูล โดยการเปิดเผยข้อมูลที่มีคุณภาพเป็นกลไกสำคัญอย่างหนึ่งในการสร้างให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศไทยมีการกำกับดูแลกิจการที่ดี เพราะถ้ามีการเปิดเผยข้อมูลที่มีความถูกต้อง เพียงพอและทันต่อเหตุการณ์ จะช่วยให้ผู้ลงทุนและผู้มีส่วนได้เสียอื่น ๆ ได้รับข้อมูลเพื่อประเมินความเสี่ยงในฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัท และทำการตัดสินใจเกี่ยวกับบริษัทได้อย่างถูกต้อง นอกจากนั้นการได้รับข้อมูลที่มีคุณภาพจะทำให้ให้นักลงทุนมีความเชื่อมั่นว่าจะได้รับสิทธิและผลประโยชน์จากการดำเนินงานของธุรกิจ การเปิดเผยข้อมูลที่มีคุณภาพได้นั้น นอกจากจะต้องอาศัยการมีมาตรฐานบัญชีและระบบบัญชีที่มีคุณภาพแล้ว การศึกษาครั้งนี้จะต้องการตรวจสอบว่าปัจจัยสำคัญที่ทำให้บริษัทเปิดเผยข้อมูลที่มีระดับการเปิดเผยข้อมูลแตกต่างกันหรือไม่

จากการวิเคราะห์ระดับการเปิดเผยข้อมูลแยกตามกลุ่มอุตสาหกรรม พบว่าบริษัทในกลุ่มทรัพยากรมีระดับการเปิดเผยโดยเฉลี่ย ที่มีระดับการเปิดเผยข้อมูลที่มีค่าเฉลี่ยสูง มาเป็นอันดับหนึ่ง ส่วนกลุ่มบริษัทที่มีระดับการเปิดเผยข้อมูลที่มีค่าเฉลี่ยต่ำสุด คือ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และวัสดุก่อสร้าง ส่วนระดับการเปิดเผยข้อมูลแยกตามขนาดของกิจการ พบว่ากิจการที่มีขนาดใหญ่มีค่าเฉลี่ยระดับการเปิดเผยข้อมูลที่สูงกว่ากิจการที่มีขนาดเล็ก นอกจากนี้ได้ทำการวิเคราะห์เพิ่มเติมในส่วนของระดับการเปิดเผยข้อมูลโดยเฉลี่ยมีความแตกต่างกันตามประเภทกลุ่มอุตสาหกรรมหรือไม่ พบว่า ระดับการเปิดเผยข้อมูลนั้นมีความแตกต่างตามประเภทกลุ่มอุตสาหกรรม และเมื่อทำ

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีผลกระทบกับระดับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตามสมมติฐานทั้ง 6 ข้อ โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) พบว่า ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ทางบวกกับระดับการเปิดเผยข้อมูล ได้แก่ ขนาดของกิจการ อัตราส่วนกำไรสุทธิต่อส่วนของผู้ถือหุ้น คณะกรรมการอิสระต่อคณะกรรมการทั้งหมด และความรู้ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ อย่างมีนัยสำคัญที่ 0.05 ซึ่งเป็นไปตามสมมติฐานที่กำหนดไว้โดยมีสัดส่วนการถือหุ้นของกรรมการผู้จัดการและผู้บริหาร เป็นปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ทางบวกกับระดับการเปิดเผยแต่ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 ซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ ส่วนปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ทางลบกับระดับการเปิดเผยข้อมูล คือ การกระจุกตัวของผู้ถือหุ้น 5 รายแรก แต่ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 ตามสมมติฐานที่กำหนดไว้

โชติฉาน นิคะพงศ์ (2549) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะต่าง ๆ ของบริษัท ได้แก่ โครงสร้างการเป็นเจ้าของ สัดส่วนกรรมการอิสระ อายุการดำเนินงาน อัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราส่วนแสดงสภาพคล่อง และการถือหุ้นโดยชาวต่างชาติกับระดับการเปิดเผยข้อมูลในบทรายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหารของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทั้งนี้ระดับของการเปิดเผยข้อมูลอาจจะได้รับผลกระทบจากตัวแปรอื่น ผู้วิจัยจึงนำขนาดบริษัท โครงสร้างเงินทุน และประเภทอุตสาหกรรม เข้ามาเป็นตัวแปรที่ใช้ในการควบคุมผลการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้เก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (56-1) และงบการเงิน โดยใช้ข้อมูลปี 2548 เป็นข้อมูลในการทดสอบกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา ประกอบด้วย บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ยกเว้น บริษัทที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจการเงิน กลุ่มกิจการที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการ และกลุ่มอื่น ๆ รวมทั้งสิ้น 272 บริษัท วิธีการทดสอบและวิเคราะห์ข้อมูลใช้สถิติพื้นฐานและการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ

ผลการวิจัยพบว่าคุณลักษณะที่เกี่ยวกับการดำเนินงานและผลการดำเนินงานของบริษัทนั้น คือ อายุการดำเนินงาน (วัดจากจำนวนปีนับตั้งแต่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จนถึงปี 2548) มีความสัมพันธ์เชิงลบกับระดับของการเปิดเผยข้อมูลในบทรายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร โดยเป็นไปในทิศทางตรงกันข้ามกับสมมติฐานการวิจัยที่ว่า อายุการดำเนินงานของบริษัทมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับของการเปิดเผยข้อมูล กล่าวคือ บริษัทที่มีการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มานาน (อายุการดำเนินงานมากกว่า) จะมีการเปิดเผยข้อมูลในบทรายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหารน้อยกว่าบริษัทที่เพิ่งจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ (อายุการดำเนินงานน้อยกว่า) อาจเป็นเพราะบริษัทมีชื่อเสียง มีประสบการณ์ จึงเป็นที่รู้จักของผู้ถือหุ้นแล้ว จึงทำให้ไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลมากนัก ส่วนอัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้นและอัตราส่วนแสดงสภาพคล่อง

ไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับระดับของการเปิดเผยข้อมูลในบทรายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร ดังนั้นบริษัทที่มีอัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้นมากไม่มีอิทธิพลที่ทำให้มีการเปิดเผยข้อมูลในบทรายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหารสูงขึ้น อีกทั้งบริษัทที่มีอัตราส่วนแสดงสภาพคล่องที่น้อยก็จะมีอิทธิพลที่ทำให้มีการเปิดเผยข้อมูลในบทรายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหารที่สูงขึ้นเช่นกัน และสำหรับคุณลักษณะที่เกี่ยวกับธุรกิจของบริษัทนั้น คือ สัดส่วนการถือหุ้นโดยชาวต่างชาติมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับของการเปิดเผยข้อมูลในบทรายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร กล่าวคือ ยิ่งบริษัทมีสัดส่วนการถือหุ้นโดยชาวต่างชาติสูงจะทำให้มีการเปิดเผยข้อมูลในบทรายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหารที่มากขึ้นเพื่อตอบสนองความต้องการข้อมูลของนักลงทุนที่มีความหลากหลายขึ้น

สำหรับผลการทดสอบตัวแปรควบคุม ณ ระดับนัยสำคัญที่ 0.05 เพื่อยืนยันว่าผลการทดสอบที่ได้ให้ผลไม่แตกต่างกันกับงานวิจัยในอดีต พบว่า ขนาดของบริษัทมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับของการเปิดเผยข้อมูลในบทรายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร กล่าวคือ บริษัทที่มีขนาดใหญ่จะทำให้มีการเปิดเผยข้อมูลในระดับที่สูงกว่าบริษัทที่มีขนาดเล็ก ส่วนโครงสร้างเงินทุนปรากฏว่าไม่พบความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญ ดังนั้นบริษัทที่มีโครงสร้างเงินทุนที่มีอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นมากขึ้นไม่มีอิทธิพลที่จะทำให้มีการเปิดเผยข้อมูลที่สูงขึ้น เนื่องจากผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ทราบข้อมูลภายในอยู่แล้ว จึงทำให้บริษัทมีการเปิดเผยข้อมูลอยู่ในระดับต่ำ นอกจากนี้ผลการทดสอบตัวแปรประเภทอุตสาหกรรม ณ ระดับนัยสำคัญที่ 0.10 พบว่า บริษัทที่อยู่ในกลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร มีระดับของการเปิดเผยข้อมูลในบทรายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหารแตกต่างจากกลุ่มอุตสาหกรรมอื่น ๆ ผลการทดสอบนี้สอดคล้องกับผลการวิเคราะห์ค่าสถิติดัชนีวัดระดับการเปิดเผยข้อมูลจำแนกตามประเภทอุตสาหกรรม พบว่า กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร เป็นกลุ่มที่มีระดับการเปิดเผยข้อมูลที่ดีกว่ากลุ่มอื่น

อย่างไรก็ตาม ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตามยังมีความสัมพันธ์ในระดับที่น้อยมาก โดยตัวแปรที่มีค่าความสัมพันธ์กับระดับของการเปิดเผยข้อมูลในบทรายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหารมากกว่าตัวแปรอื่น คือ อายุการดำเนินงานของบริษัท แต่ทั้งนี้ตัวแปรอายุการดำเนินงานมีทิศทางความสัมพันธ์ที่ขัดแย้งกับสมมติฐานการวิจัย รองลงมา คือ ขนาดของบริษัท สัดส่วนการถือหุ้นโดยชาวต่างชาติ และ โครงสร้างการเป็นเจ้าของ ตามลำดับ และตัวแปรดังกล่าวเหล่านี้มีทิศทางความสัมพันธ์สอดคล้องกับที่คาดการณ์ไว้

อลิสรา ผลววรรณ (2547) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ ได้แก่ ขนาดขององค์กร โครงสร้างเงินทุน โครงสร้างการเป็นเจ้าของ การถือหุ้นโดยชาวต่างชาติ อายุการดำเนินงาน ความสามารถในการทำกำไร สภาพคล่องทางการเงิน และประเภทผู้สอบบัญชีกับระดับการเปิดเผยข้อมูลในรายงาน

ประจำปีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระดับการเปิดเผยข้อมูลมูลค่าจากการประเมินครอบคลุมในรายละเอียดของการเปิดเผยข้อมูลในแบบ 56-1 และรายงานประจำปี โดยใช้ดัชนีการเปิดเผยข้อมูลแสดงระดับการเปิดเผยข้อมูลของแต่ละบริษัท ตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาประกอบด้วยบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ยกเว้นบริษัทที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจการเงิน กลุ่มกิจการที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการและกลุ่มอื่น ๆ จำนวน 175 บริษัท โดยใช้ข้อมูลปี 2545 เป็นข้อมูลในการทดสอบ นอกจากนี้ ได้ศึกษาความแตกต่างของระดับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม ในการศึกษาแยกประเภทการเปิดเผยข้อมูลออกเป็น 2 ประเภท คือ การเปิดเผยข้อมูลตามข้อบังคับและการเปิดเผยข้อมูลตามความสมัครใจ และใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุและการทดสอบครุสคัล - วัลลิสเป็นสถิติในการทดสอบ

ผลการวิจัยนี้ พบว่า บริษัทที่มีการเปิดเผยข้อมูลรวมโดยเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลาง คือ ประมาณครึ่งหนึ่งของรายการทั้งหมดที่ควรเปิดเผย ซึ่ง 3 ใน 4 ส่วนของบริษัทจดทะเบียนสามารถเปิดเผยข้อมูลได้เกินครึ่งหนึ่งของรายการที่ควรเปิดเผย หรือหากแบ่งการเปิดเผยข้อมูลออกเป็น 2 ประเภท คือ การเปิดเผยข้อมูลตามข้อบังคับและการเปิดเผยข้อมูลตามความสมัครใจ เกือบทุกบริษัทสามารถเปิดเผยข้อมูลตามข้อบังคับได้เกินครึ่งหนึ่งของรายการทั้งหมดที่กำหนดให้เปิดเผย ซึ่งบริษัทส่วนใหญ่มีการเปิดเผยข้อมูลอยู่ในระดับสูง โดยสามารถเปิดเผยข้อมูลได้ครอบคลุม 3 ใน 4 ส่วนของรายการที่กำหนดให้เปิดเผย แต่ไม่มีบริษัทใดที่สามารถเปิดเผยข้อมูลได้ครบทั้งหมดของรายการที่กำหนดให้เปิดเผย

จากการทดสอบคุณลักษณะที่เกี่ยวกับ โครงสร้างของบริษัท คือ ขนาดของบริษัทมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับระดับการเปิดเผยข้อมูลทั้ง 2 ประเภท คือ การเปิดเผยข้อมูลตามข้อบังคับ และการเปิดเผยข้อมูลตามความสมัครใจ รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลในภาพรวมโดยเป็นความสัมพันธ์เชิงบวก ส่วนการถือหุ้นโดยชาวต่างชาติมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับระดับการเปิดเผยข้อมูลตามข้อบังคับ โดยเป็นความสัมพันธ์เชิงลบ และไม่มีความสัมพันธ์กับการเปิดเผยข้อมูลตามความสมัครใจแต่อย่างใด ส่วนโครงสร้างทางการเงินและโครงสร้างการเป็นเจ้าของนั้น ไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับการเปิดเผยข้อมูลทั้ง 2 ประเภทและการเปิดเผยข้อมูลรวม ในส่วนของคุณลักษณะที่เกี่ยวกับการดำเนินงานและผลการดำเนินงานของบริษัทนั้นอายุการดำเนินงานมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับการเปิดเผยข้อมูลรวม แต่เมื่อพิจารณาแยกตามประเภทการเปิดเผยข้อมูล พบว่า อายุการดำเนินงานมีความสัมพันธ์กับระดับการเปิดเผยข้อมูลตามความสมัครใจเท่านั้น และเป็นไปในทิศทางตรงกันข้ามกัน แต่ไม่มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับ การเปิดเผยข้อมูลตามข้อบังคับ และสภาพคล่องทางการเงินของบริษัทมีความสัมพันธ์อย่างมี

นัยสำคัญกับระดับการเปิดเผยข้อมูลรวม โดยเป็นความสัมพันธ์เชิงลบ แต่เมื่อพิจารณาแยกตามประเภทการเปิดเผยข้อมูลตามข้อบังคับ และการเปิดเผยข้อมูลตามความสมัครใจกลับไม่พบความสัมพันธ์ ส่วนความสามารถในการทำกำไรไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับการเปิดเผยข้อมูลรวมและการเปิดเผยข้อมูลทั้ง 2 ประเภท สำหรับคุณลักษณะที่เกี่ยวกับธุรกิจของบริษัท คือประเภทของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับระดับการเปิดเผยข้อมูลตามข้อบังคับ และการเปิดเผยข้อมูลรวม โดยเป็นความสัมพันธ์เชิงบวก แต่ไม่มีความสัมพันธ์กับการเปิดเผยข้อมูลตามความสมัครใจแต่อย่างใด

ลักษณะต่าง ๆ ของบริษัทที่มีความสัมพันธ์กับระดับการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน

งานวิจัยที่ผ่านมาการศึกษาความสัมพันธ์เกี่ยวกับลักษณะต่าง ๆ ของบริษัทกับระดับการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน โดยผู้วิจัยนำเสนอเพียงประเด็นที่สนใจ ดังนี้

ณรงค์ฤทธิ์ ชาญสุวรรณ (2550) ศึกษาคุณค่าส่วนเพิ่มของการเปิดเผยข้อมูลจำแนกตามส่วนงานตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 เมื่อเปรียบเทียบกับเปิดเผยข้อมูลจำแนกตามส่วนงานตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 พบว่า บริษัทที่มีขนาดใหญ่มีค่าส่วนแบ่งครองตลาดในอุตสาหกรรมจำนวนมากและมีความโปร่งใสในการเปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณชนมาก มีความน่าจะเป็นที่จะเปิดเผยข้อมูลจำแนกตามส่วนงานตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 ทั้งเต็มรูปแบบหรือบางส่วน อันสะท้อนให้เห็นว่าบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีขนาดใหญ่และมีค่าส่วนแบ่งครองตลาดเป็นสัดส่วนที่สูงให้ความสำคัญกับการเปิดเผยข้อมูลและต้องการที่จะเปิดเผยข้อมูลให้สาธารณชนได้รับรู้ถึงความโปร่งใสของการดำเนินธุรกิจให้มากขึ้น อันจะนำไปสู่ความเป็นบรรษัทภิบาลที่ดีต่อไป ส่วนบริษัทโดยทั่วไปที่ยังเปิดเผยข้อมูลจำแนกตามส่วนงานตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 นั้น ยังคงมีความกังวลเกี่ยวกับการเสียเปรียบทางการค้าจากการแข่งขันเป็นประเด็นหลัก จึงเลือกที่จะเปิดเผยข้อมูลเบื้องต้นตามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 กำหนดให้เปิดเผยเพียงเท่านั้น

อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 เรื่อง การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน มีผลบังคับใช้ตั้งแต่ปี 2545 แต่ยังไม่ได้รับการรับรองจากสภาวิชาชีพให้เป็นมาตรฐานการบัญชี ซึ่งมีบริษัทบางแห่งได้ประยุกต์มาตรฐานการบัญชีดังกล่าว สำหรับการเปิดเผยข้อมูลจำแนกตามส่วนงานในงบการเงินของบริษัท โดยบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยสามารถเลือกเปิดเผยข้อมูลจำแนกตามส่วนงานได้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 หรือฉบับที่ 50 การเลือกเปิดเผยข้อมูลจำแนกตามส่วนงานดังกล่าวขึ้นอยู่กับความเสียเปรียบทางการค้าจาก

การแข่งขันมากนักน้อยเพียงใด โดยบริษัทที่มีแนวโน้มจะเสียเปรียบจากการแข่งขัน น่าจะเลือกเปิดเผยข้อมูลที่เป็นข้อกำหนดเบื้องต้นตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 เนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลที่มากขึ้นตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 ทำให้เกิดผลเสียต่อภาวะการแข่งขันของกิจการ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Harris (1998) ที่ระบุว่า การเปิดเผยข้อมูลจำแนกตามส่วนงานที่เพิ่มมากขึ้น ทำให้คู่แข่งทราบถึงข้อมูลเชิงกลยุทธ์ของธุรกิจได้มากขึ้นเช่นกัน ซึ่งจะส่งผลเสียทางการแข่งขันของบริษัท แต่ก็ยังมีบริษัทอีกจำนวนหนึ่ง ซึ่งมีจำนวนค่อนข้างน้อยที่สังเกตเห็นความสำคัญของการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว จึงได้เปิดเผยข้อมูลจำแนกตามส่วนงานตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 เพื่อเป็นการให้ข้อมูลที่เพิ่มมากขึ้นแก่ผู้ใช้งบการเงิน ทำให้นักลงทุนสามารถประเมินถึงกระแสเงินสดอิสระ (Free Cash Flows) ของแต่ละส่วนงาน อันจะนำมาสู่การพิจารณาถึงการพยากรณ์กำไรหรือกระแสเงินสดในอนาคตของบริษัทได้ดียิ่งขึ้น จากผลการวิจัยครั้งนี้พบว่า ภายหลังจากที่บริษัทได้เปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 ส่งผลให้เกิดคุณค่าส่วนเพิ่มทั้งในเรื่องของการพยากรณ์กำไรหรือกระแสเงินสดในอนาคต และทำให้ราคาหุ้นเพิ่มความสามารถในการสะท้อนข้อมูลเกี่ยวกับกำไรในอนาคตได้มากขึ้นด้วย แต่อย่างไรก็ตาม ในอนาคต มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวอาจได้รับการปรับปรุงใหม่เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ IFRS 8 ซึ่งทำให้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 ไม่มีผลบังคับใช้ต่อไป ผู้วิจัยมีความเชื่อว่า ถ้าคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีได้กำหนดทางเลือกให้บริษัทที่กำลังเปิดเผยข้อมูลจำแนกตามส่วนงานตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 นี้ ได้เปิดเผยข้อมูลเหล่านี้ต่อเนื่องไป น่าจะส่งผลให้บริษัทได้รับประโยชน์มากกว่าการประยุกต์มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ เนื่องจากบริษัทเหล่านี้ไม่ได้รับความเสียหายจากความล้าช้าใด จึงไม่ทำให้เกิดความเสียเปรียบทางการค้าแต่อย่างใด แต่จะได้รับประโยชน์จากการเปิดเผยข้อมูลที่มีคุณภาพมากขึ้น อันจะนำไปสู่ความเป็นบริษัทที่เติบโตต่อไป

Herrmann and Thomas (1996 อ้างถึงใน เสาวลักษณ์ เอี่ยมวชิรกุล, 2549) วัตถุประสงค์ของการศึกษานี้เพื่อจัดให้มีการวิเคราะห์สำหรับการปฏิบัติในการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานของบริษัทในสหภาพยุโรป (European Union: EU) และระบุปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานของบริษัท จำนวน 223 บริษัทจาก 10 ประเทศ ใน EU โดยคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานเป็นการกำหนดตามจำนวนของรายการทางการเงิน (เช่น ยอดขาย กำไร สินทรัพย์) สำหรับการเปิดเผยในแต่ละส่วนงาน การเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานจะแยกวิเคราะห์เป็นรายงานของส่วนงานธุรกิจ และรายงานของส่วนงานภูมิศาสตร์ ซึ่งปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพของรายงานตามส่วนงาน คือ ประเทศ ขนาดบริษัท ประเภทอุตสาหกรรม และการ

จดทะเบียนในตลาดต่างประเทศ โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis)

ผลการศึกษาพบว่าคุณภาพของรายงานตามส่วนงานใน EU มีนัยสำคัญกับประเทศ โดยประเทศที่มีการเปิดเผยมากที่สุดพบในประเทศฝรั่งเศส และสหราชอาณาจักร ส่วนขนาดของบริษัทพบว่า บริษัทขนาดใหญ่จะจัดให้มีการเปิดเผยรายงานส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์มากกว่าบริษัทขนาดเล็ก ส่วนประเภทอุตสาหกรรมไม่มีนัยสำคัญในการอธิบายในแต่ละจำนวนของรายการตามส่วนงานธุรกิจหรือส่วนงานภูมิศาสตร์ และการจดทะเบียนในต่างประเทศมีนัยสำคัญกับการเปิดเผยข้อมูลในส่วนงานภูมิศาสตร์เท่านั้น โดยกล่าวว่าบริษัทที่มีการจดทะเบียนในตลาดในต่างประเทศจะมีการเปิดเผยรายการในส่วนงานภูมิศาสตร์มากขึ้น เพื่อตอบสนองความต้องการข้อมูลของนักลงทุนระหว่างประเทศ ข้อจำกัดในการศึกษานี้คือ เลือกรายงานขนาดใหญ่จากแต่ละประเทศมาทดสอบ ผลลัพธ์อาจไม่ครอบคลุมวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีของบริษัทขนาดกลางและขนาดเล็กในแต่ละประเทศ และรายงานประจำปีทั้งหมดทดสอบในภาษาอังกฤษ ทำให้ความเข้าใจของนักลงทุนสำหรับรายงานตามส่วนงานอาจแตกต่างกัน ในการศึกษานี้จะให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อ FASB (Financial Accounting Standards Board) CICA (The Canadian Institute of Chartered Accountants) และ IASC (International Accounting Standards Board) จากการทดสอบการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานในปัจจุบัน โดยคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานจะมีมากกว่าสำหรับประเทศที่มีข้อกำหนดขั้นพื้นฐานของการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานที่มาก กล่าวคือข้อกำหนดที่เพิ่มขึ้นจะมีผลต่อจำนวนของรายการในแต่ละส่วนงานที่เปิดเผยมากขึ้น ส่วนขนาดของบริษัทที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานนั้น หน่วยงานที่กำหนดมาตรฐานควรให้ความสนใจบริษัทขนาดเล็กให้มากขึ้น เพื่อพัฒนาให้รายงานตามส่วนงานทั้งส่วนงานธุรกิจและส่วนงานภูมิศาสตร์มีคุณภาพสูงขึ้น ส่วนประเภทอุตสาหกรรมเป็นตัวแปรที่ไม่มีนัยสำคัญในการอธิบายคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานทั้ง 2 ประเภท สุดท้ายบริษัทที่จดทะเบียนในต่างประเทศมีการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานมากขึ้นและหน่วยงานที่กำหนดมาตรฐานสามารถกำหนดข้อกำหนดต่าง ๆ ในรายงานตามส่วนงานให้สอดคล้องกันทั้งบริษัทจดทะเบียนในประเทศและบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศ

Harris (1998 อ้างถึงใน เสาวลักษณ์ เอี่ยมวชิรกุล, 2549) ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างระดับการแข่งขันในอุตสาหกรรม และการตัดสินใจเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานของผู้บริหาร โดยวัดค่าการแข่งขันในอุตสาหกรรม 2 วิธี คือ 1. อัตราส่วนแบ่งตลาดของ 4 บริษัทที่มียอดขายสูงสุดในอุตสาหกรรม (Four-Firm Concentration Ratio) 2. อัตราความเร็วของการรับรู้กำไร (Speed of Profit Adjustment) ซึ่ง 2 วิธีนี้สะท้อนให้เห็นถึงลักษณะของการแข่งขันที่แตกต่างกัน เพื่อให้การอธิบาย

ความสัมพันธ์มีประสิทธิผลมากขึ้น โดยวิธีแรกสะท้อนให้เห็นถึงการแข่งขันในส่วนแบ่งตลาดระหว่างบริษัทขนาดเล็กกับบริษัทขนาดใหญ่ ส่วนวิธีที่สองวัดความต่อเนื่องของผลตอบแทนสินทรัพย์ ในระหว่าง 1979 - 1991 ในการศึกษาใช้การวิเคราะห์ความถดถอยแบบลอจิสติก (Logistic Regression) วิเคราะห์ความสัมพันธ์และควบคุมปัจจัยต่าง ๆ ที่อาจมีผลต่อการทดสอบ คือ ขนาดของส่วนงานที่สัมพันธ์กับขนาดของบริษัท จำนวนส่วนงาน และแหล่งที่มาที่ต่างกันในความต่อเนื่องของกำไรของส่วนงาน โดยผลกระทบของขนาดตามมาตรฐานกำหนดให้ส่วนงานที่เสนอรายงานต้องมีสินทรัพย์ตั้งแต่ 10% ขึ้นไปของสินทรัพย์รวม ดังนั้นถ้าส่วนงานมีสัดส่วนน้อยกว่า 10% ของขนาดบริษัท มีความเป็นไปได้น้อยที่ผู้บริหารจะเปิดเผยการดำเนินงานในส่วนงานนี้ ในทำนองเดียวกันการกำหนดส่วนงานตามรหัสอุตสาหกรรม (SIC Code) อาจทำให้บางส่วนงานมีนัยสำคัญไม่ถึง 10% และถ้าผู้บริหารกำหนดส่วนงาน เพื่อให้การพยากรณ์กำไรหรือมูลค่าของบริษัทดีขึ้น การได้มาจากแหล่งที่ต่างกันในความต่อเนื่องของกำไรของส่วนงานจะมีอิทธิพลต่อการเลือกรายงานข้อมูลตามส่วนงานของผู้บริหาร อย่างไรก็ตามถ้าข้อมูลตามส่วนงานเป็นข้อมูลที่ดึงดูดคู่แข่ง และลดกำไรในอนาคตของบริษัท บริษัทอาจจะมีผลตอบแทนสูงสุด เมื่อไม่เปิดเผยข้อมูลนี้

ผลการศึกษาพบว่า การดำเนินงานในอุตสาหกรรมที่มีการแข่งขันน้อย ที่วัดค่าจากมูลค่าการกระจุกตัวของส่วนแบ่งตลาดในอุตสาหกรรมที่มีค่าสูง และอัตราความซ้ำในการรับรู้กำไรที่ไม่ปกติ จะมีการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานน้อยกว่าอุตสาหกรรมที่มีการแข่งขันสูง เนื่องจากต้องการปกป้องกำไรส่วนเกินและส่วนแบ่งตลาดของบริษัทไว้

เสาวลักษณ์ เอี่ยมวชิรกุล (2549) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระดับการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานกับลักษณะของบริษัท ได้แก่ ขนาดกิจการ โครงสร้างการเป็นเจ้าของ ระดับโครงสร้างทุน ความสามารถในการทำกำไร ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย สัดส่วนในที่ดิน อาคารและอุปกรณ์และประเภทสำนักงานสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระดับการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานวัดมูลค่าโดยใช้ดัชนีการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานที่คำนวณจากรายการข้อมูลที่เปิดเผยตามส่วนงาน ตามร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 ในหมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัท ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาประกอบด้วยบริษัทจดทะเบียนที่มีการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานในหมายเหตุประกอบงบการเงินในงบการเงินรวมของบริษัทระหว่างปี พ.ศ. 2547 – 2548 รวม 292 บริษัท ยกเว้นบริษัทที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจการเงิน กลุ่มกิจการที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการและกลุ่มอื่น ๆ นอกจากนี้ยังได้ศึกษาความแตกต่างของระดับการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานของบริษัทในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม วิธีการทางสถิติที่ใช้ใน

การวิเคราะห์และทดสอบ ประกอบด้วยการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุและการทดสอบ
ครุสคัล - วิลลิส

ผลการวิจัย พบว่า รายการที่กำหนดให้เปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 สำหรับ
ส่วนงานหลักและส่วนงานรองที่มีการเปิดเผยมากที่สุด คือ รายได้ตามส่วนงานจากการขายให้กับ
บุคคลภายนอก และรายการที่มีการเปิดเผยน้อยที่สุด คือ รายจ่ายฝ่ายทุนที่เกิดขึ้นระหว่างงวด โดย
บริษัทจดทะเบียนมีการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานโดยเฉลี่ยประมาณครึ่งหนึ่งของรายการที่
กำหนดให้เปิดเผย ซึ่งเป็น 3 ใน 4 ส่วนงานของบริษัทจดทะเบียนที่มีการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงาน
และมีเพียง 3 บริษัท ที่สามารถเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานหลักได้ครบถ้วนทุกรายการ ในทาง
ตรงกันข้าม การเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานรองของบริษัทพบว่าบริษัทส่วนใหญ่ไม่มีการเปิดเผย
ข้อมูลตามส่วนงานรอง มีเพียงประมาณร้อยละ 15 ของบริษัทจดทะเบียนที่มีการเปิดเผยข้อมูลตาม
ส่วนงานรอง และระดับการเปิดเผยข้อมูลก็อยู่ในระดับที่ต่ำมาก และมี 1 บริษัทเท่านั้นที่เปิดเผย
ข้อมูลตามส่วนงานรองได้ครบทั้งหมด นอกจากนี้ จากการวิเคราะห์ความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของ
ดัชนีการเปิดเผยตามส่วนงานหลัก และดัชนีการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานรองระหว่างปี 2547
และปี 2548 พบว่า ค่าเฉลี่ยของดัชนีการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานทั้ง 2 ประเภทไม่แตกต่างกัน
อย่างมีนัยสำคัญ

การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของบริษัทกับระดับการเปิดเผยข้อมูลทาง
การเงินจำแนกตามส่วนงาน พบว่า ขนาดของบริษัทที่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับส่วนงาน
หลักในปี 2547 และมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับส่วนงานหลักและส่วนงานรองในปี 2548
และส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับส่วนงานรองเท่านั้น ทั้งในปี
2547 และ ปี 2548 ส่วนตัวแปรที่เหลือซึ่งประกอบด้วย โครงสร้างการเป็นเจ้าของ โครงสร้างเงินทุน
ความสามารถในการทำกำไร สัดส่วนในที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และประเภทของผู้สอบบัญชีไม่มี
ความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานหลักและส่วนงานรอง นอกจากนี้
จากการเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของระดับการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานในแต่ละอุตสาหกรรมพบว่า
บริษัทในแต่ละอุตสาหกรรมมีการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานหลักในระดับที่แตกต่างกันอย่างมี
นัยสำคัญ โดยพบว่ากลุ่มทรัพยากร กลุ่มเทคโนโลยีและกลุ่มบริการ ตามลำดับ มีการเปิดเผยข้อมูล
ตามส่วนงานหลักในระดับที่ค่อนข้างสูงและแตกต่างจากกลุ่มอุตสาหกรรมอื่น ๆ อย่างมีนัยสำคัญ
อย่างไรก็ตามระดับการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานรองของบริษัทในแต่ละอุตสาหกรรมไม่มีความ
แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

Prencipe (2004 อ้างถึงใน เสาวลักษณ์ เอี่ยมวชิรกุล, 2549) ทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับ
ความสัมพันธ์ของขอบเขตของการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงาน โดยสนใจกับลักษณะเฉพาะของ

บริษัท โดยใช้ทฤษฎีเกี่ยวกับเจ้าของ (Proprietary Theory) ในการอธิบายความสัมพันธ์ กล่าวคือ บริษัทจะจำกัดการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานโดยสมัครใจเมื่อต้นทุนเกี่ยวกับเจ้าของเกิดขึ้น เช่น ต้นทุนในการจัดทำ เผยแพร่ และตรวจสอบข้อมูล รวมถึงต้นทุนทางด้านการแข่งขันด้วย เนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานก็เหมือนกับข้อมูลทางการเงินโดยทั่วไปที่จัดให้มีข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อนักลงทุน รวมถึงนักวิเคราะห์ทางการเงิน ดังนั้นบริษัทจึงมีแรงจูงใจต่อการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจเพื่อลดความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูลและลดต้นทุนของเงินทุนด้วย ในทางตรงกันข้ามบริษัทจะจำกัดการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงาน เมื่อข้อมูลนั้นถูกนำไปใช้เป็นประโยชน์โดยบริษัทคู่แข่งหรือผู้มีส่วนเกี่ยวข้องอื่น ๆ ในทางที่เป็นอันตรายต่อบริษัทที่เปิดเผยข้อมูลนั้น ในงานวิจัยนี้ Prencipe ได้กำหนดปัจจัยขึ้นมาใหม่ 3 ปัจจัย คือ ความสัมพันธ์ระหว่างส่วนงานที่กำหนดและกฎหมายที่จำแนกกลุ่มย่อยของบริษัท (Correspondence between Segment and Legally Identifiable Sub-groups of Companies) อัตราการเจริญเติบโต (Growth Rate) และอายุของการจดทะเบียน (Listing Status Age) ที่คาดว่าจะมีความสัมพันธ์กับขอบเขตการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานโดยสมัครใจของบริษัท ซึ่งขอบเขตของการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานวัดค่าตามจำนวนของรายการที่เปิดเผยในแต่ละบริษัท โดยใช้ดัชนีการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานทั้งแบบถ่วงน้ำหนักและไม่ถ่วงน้ำหนัก ตามรายการที่มาตรฐานกำหนดให้เปิดเผยในส่วนงานหลักจำนวนทั้งสิ้น 9 รายการ โดยดัชนีการเปิดเผยข้อมูลแบบถ่วงน้ำหนักคำนวณจากน้ำหนักเฉลี่ยที่ได้จากการส่งแบบสอบถามถึงนักวิเคราะห์การเงินจำนวน 400 คน เพื่อกำหนดน้ำหนักในแต่ละรายการแตกต่างกันไปตามประโยชน์ที่ได้จากการใช้รายการนั้น และได้มีการควบคุมปัจจัยอื่น ๆ ที่อาจส่งผลต่อการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานโดยสมัครใจ ที่นิยมใช้ตามงานวิจัยที่ผ่านมาประกอบด้วย ขนาดบริษัท โครงสร้างเงินทุน ความสามารถในการทำกำไร และการกระจายตัวของการถือหุ้น โดยทดสอบกับกลุ่มตัวอย่าง จำนวน 64 บริษัทที่จดทะเบียนในประเทศอิตาลี และใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุในการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ ผลการศึกษาพบว่า ความสัมพันธ์ระหว่างส่วนงานที่กำหนดและกฎหมายที่จำแนกกลุ่มย่อยของบริษัทกับอายุของการจดทะเบียนเป็นตัวแปรที่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับขอบเขตของการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานโดยสมัครใจ รวมถึงตัวแปรควบคุมต่าง ๆ คือ ขนาดบริษัท โครงสร้างเงินทุน และการกระจายตัวของการถือหุ้น ก็มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานของบริษัทด้วย ซึ่งในทางตรงกันข้ามตัวแปรอัตราการเจริญเติบโตและความสามารถในการทำกำไร ไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานของบริษัท การศึกษานี้ยืนยันว่าต้นทุนเกี่ยวกับเจ้าของมีความสัมพันธ์เป็นพิเศษกับการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงาน ดังนั้นจึงจำกัดแรงจูงใจของบริษัทต่อการจัดการให้มีข้อมูลนี้ต่อตลาดทุน

Botosan and Harris (2000 อ้างถึงใน เสาวลักษณ์ เอี่ยมวชิรกุล, 2549) ทดสอบปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจของผู้บริหารต่อการเริ่มต้นเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานรายไตรมาส และผลกระทบจากการตัดสินใจในความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูลและจำนวนนักวิเคราะห์ที่สนใจบริษัท โดยพิจารณาเปรียบเทียบปัจจัยต่าง ๆ ของบริษัทที่เริ่มต้นเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานรายไตรมาสในระหว่างปี 1987 – 1994 จำนวน 65 บริษัท กับบริษัทที่ไม่ได้เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานรายไตรมาส จำนวน 42 บริษัท รวมทั้งสิ้น 107 บริษัท ซึ่งปัจจัยที่ใช้ทดสอบประกอบไปด้วย ความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูล จำนวนนักวิเคราะห์ที่สนใจ สภาพคล่องของหลักทรัพย์ การออกหลักทรัพย์ใหม่ ระดับการแข่งขันในอุตสาหกรรม แรงกดดันที่ต้องปฏิบัติตามกลุ่มอุตสาหกรรม และการเจริญเติบโตของส่วนงาน และใช้การวิเคราะห์ความถดถอยแบบลอจิสติก (Logistic Regression) ในการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ ผลการศึกษาพบว่าบริษัทเริ่มเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานรายไตรมาส เมื่อสภาพคล่องของหลักทรัพย์ลดลงวัดค่าจากอัตราการหมุนของหุ้นและความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูลเพิ่มขึ้นวัดค่าจากผลการพยากรณ์ของนักวิเคราะห์ในช่วง 2 ปีก่อนการเริ่มเปลี่ยนแปลงความถี่ในการเปิดเผยข้อมูล ยิ่งไปกว่านั้นบริษัทที่มีการเปลี่ยนแปลงระยะเวลาการเปิดเผยข้อมูลนี้มีความเป็นไปได้มากที่มีการดำเนินงานอยู่ในอุตสาหกรรมที่บริษัทอื่น ๆ จัดให้มีการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานรายไตรมาสทำให้มีแรงกดดันเพิ่มขึ้น หรือส่วนงานของบริษัทมีการเจริญเติบโตมากขึ้น อย่างไรก็ตามไม่พบความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญระหว่างบริษัทเริ่มต้นเปิดเผยข้อมูลรายไตรมาสกับบริษัทที่ไม่ได้เปิดเผยในความสัมพันธ์กับแนวโน้มของการเข้าสู่ตลาดทุน สภาพแวดล้อมทางการแข่งขัน และจำนวนนักวิเคราะห์ที่สนใจในช่วง 2 ปีก่อนการเริ่มต้นเปิดเผยข้อมูล แต่ภายหลังการเปิดเผยข้อมูลรายไตรมาสแล้ว บริษัทที่เปลี่ยนแปลงระยะเวลาในการเปิดเผยข้อมูลนี้จะมีจำนวนของนักวิเคราะห์ที่สนใจทำการวิเคราะห์บริษัทเพิ่มขึ้น แต่ไม่มีผลต่อสภาพคล่องของหลักทรัพย์ หรือลดความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูลในกลุ่มนักวิเคราะห์การเงิน

Birt, Bilson, Smith and Whaley (2003 อ้างถึงใน เสาวลักษณ์ เอี่ยมวชิรกุล, 2549) ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานโดยสมัครใจ โดยมุ่งศึกษาถึงขนาดของตัวแปรที่เกิดขึ้นจากต้นทุนตัวแทน ความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูล ต้นทุนการเมือง และต้นทุนเกี่ยวกับเจ้าของ โดยทดสอบปัจจัยที่ส่วนใหญ่ใช้ในงานวิจัยที่ผ่านมา ประกอบด้วย ขนาดบริษัท การกระจายตัวของการถือหุ้น โครงสร้างเงินทุน ผลตอบแทนหลักทรัพย์ และสัดส่วนในที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งในงานวิจัยนี้ได้เพิ่มตัวแปรใหม่ในการศึกษาที่ได้มาจากวรรณกรรมเกี่ยวกับ Industrial Organization และ Strategic Management Disciplines ซึ่งเป็นการเชื่อมโยงระหว่างสถานะแวดล้อมภายในที่วัดค่าจากสัดส่วนผู้ถือหุ้นภายใน และสถานะแวดล้อมภายนอกที่วัดค่าจากความสามารถในการแข่งขันในอุตสาหกรรม ซึ่งเป็นปัจจัยที่สำคัญต่อการตัดสินใจของบริษัท

(Saloner, 1991) ที่เพิ่มความสามารถในการอธิบายการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ โดยคาดว่าบริษัทที่อยู่ในอุตสาหกรรมที่มีการแข่งขันต่ำ และสัดส่วนของผู้ถือหุ้นภายในสูงจะมีความเป็นไปได้น้อยต่อการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานโดยสมัครใจ ในการศึกษาครั้งนี้ใช้การวิเคราะห์ความถดถอยแบบลอจิสติก (Logistic Regression) ในการวิเคราะห์ความสัมพันธ์โดยทดสอบกับบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศออสเตรเลีย ที่จัดอันดับ 500 บริษัทแรก สำหรับปี 2001 ภายใต้มาตรฐานการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานฉบับก่อนปรับปรุง จำนวน 263 บริษัท และปี 2002/2003 ภายใต้มาตรฐานที่ปรับปรุงแล้วจำนวน 276 และ 286 บริษัทตามลำดับ รวมทั้งสิ้น 825 บริษัท โดยแบ่งตัวแปรตามเป็นการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานโดยสมัครใจ และการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานตามข้อกำหนดขั้นต่ำภายใต้มาตรฐานฉบับเดิมและฉบับที่แก้ไขใหม่ ผลการศึกษาสำหรับตัวแปรที่ใช้โดยทั่วไป พบว่า การกระจายตัวของหุ้น ผลตอบแทนหลักทรัพย์ และขนาดบริษัทที่มีความสัมพันธ์กับการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานโดยสมัครใจ และเมื่อเพิ่มตัวแปรใหม่เข้าไปในการทดสอบกับตัวแปรที่ใช้ทดสอบโดยทั่วไปพบว่า ตัวแปรใหม่ที่แสดงถึงสถานะแวดล้อมภายในและภายนอกของบริษัท การกระจายตัวของหุ้น ผลตอบแทนหลักทรัพย์ และขนาดบริษัทที่มีความสัมพันธ์กับการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานโดยสมัครใจ

สรุปงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการทบทวนวรรณกรรมที่ผ่านมา มีผู้วิจัยศึกษาการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานในประเด็นที่แตกต่างกันไป และมีการศึกษาปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับคุณลักษณะต่าง ๆ ของบริษัท เช่น ขนาดของบริษัท โครงสร้างผู้ถือหุ้น อัตราการเจริญเติบโต ความสามารถในการทำกำไร อายุการดำเนินงานและประเภทอุตสาหกรรม เป็นต้น กับการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน โดยถือเป็นเรื่องหนึ่งที่มีความสนใจในงานวิจัยต่างประเทศ ดังนั้นในงานวิจัยฉบับนี้จึงได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยความเป็นผู้นำทางการตลาด ปัจจัยคุณลักษณะด้านการดำเนินงานและผลการดำเนินงานของบริษัท ได้แก่ อัตราการเจริญเติบโต ความสามารถในการทำกำไรและผลตอบแทนของหลักทรัพย์กับการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และทดสอบเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเปรียบเทียบความแตกต่างของเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม ซึ่งสามารถสรุปกรอบแนวคิดเกี่ยวกับลักษณะต่าง ๆ ของบริษัทกับการเปิดเผยข้อมูลที่ได้มีการศึกษามาในอดีต ดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2 กรอบแนวคิดงานวิจัย (Research Framework) ที่เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลในอดีต

ผู้วิจัย	ชื่องานวิจัย	ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา	วิธีการวัดมูลค่าที่ใช้ในการศึกษา	ความสัมพันธ์	ผลการวิจัย
Singhvi, S.S. และ Desai, H.B. (1971)	An Empirical Analysis of the Quality of Corporate Financial Disclosure	- ขนาดองค์กร - โครงสร้างการเป็นเจ้าของ - ความสามารถในการกำกับ - ประเภทผู้สอบบัญชี	- ยอดสินทรัพย์รวม - จำนวนผู้ถือหุ้น - อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์และอัตราผลตอบแทนต่อค่าขาย - ตัวแปรเทียม (0,1) โดยแบ่งเป็นบริษัทที่ตรวจสอบบัญชีโดยบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 8) หรือไม่	+	/
				+	/
				+	/
				+	/
Trotman, K.T, และ Bradley, G.W. (1981)	Associates between Social Responsibility Disclosure and Characteristics of Companies	- ขนาดองค์กร - อุตสาหกรรม	- ยอดสินทรัพย์รวม - ตัวแปรเทียม ตามกลุ่มอุตสาหกรรมที่กำหนด	+	/
				≠	/

ตารางที่ 2 (ต่อ)

ผู้วิจัย	ชื่องานวิจัย	ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา	วิธีการวัดมูลค่าที่ใช้ในการศึกษา	ความสัมพันธ์	ผลการวิจัย
Birt, Bilson, Smith และ Whaley (2003)	Ownership, Competition and Financial Disclosure	• ขนาดองค์กร	• ลอการิทึม (Logarithm) ยอดสินทรัพย์รวม	+	/
		• โครงสร้างเงินทุน	• อัตราส่วนหนี้สินทั้งหมดต่อสินทรัพย์รวม	+	x
		• ประเมินผู้สอบบัญชี	• ตัวแปรเทียม (0,1) โดยแบ่งเป็น Big 4 และไม่ใช่ Big 4	+	x
		• สัดส่วนในที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	• สัดส่วนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ต่อสินทรัพย์รวม	+	x
		• ความสามารถในการทำกำไร	• ลอการิทึม (Logarithm) อัตราผลตอบแทนของหลักทรัพย์	+	/
		• การกระจายตัวของการถือหุ้น	• การกระจายตัวของหุ้นนอกเหนือจากผู้ถือหุ้น 20 อันดับแรก	+	/
		• ความสามารถในการแข่งขัน * ผู้ถือหุ้นภายใน	• อัตราความหนาแน่นของส่วนแบ่งตลาดในอุตสาหกรรม * สัดส่วนของผู้ถือหุ้นภายใน	-	/
		• การเปิดเผยข้อมูลตาม	• ตัวแปรเทียม (0,1) แบ่งเป็นบริษัทเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานโดยสมัครใจหรือไม่	N/A	
		ส่วนงาน			

ตารางที่ 2 (ต่อ)

ผู้วิจัย	ข้อมูลวิจัย	ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา	วิธีการวัดมูลค่าที่ใช้ในการศึกษา	ความสัมพันธ์	ผลการวิจัย
Prencipe (2004)	Proprietary Costs and Determinants of Voluntary Segment Disclosure: Evidence from Italian Listed Companies	• ขนาดองค์กร	• ลอการิทึม (Logarithm) ยอดขาย	+	/
		• โครงสร้างเงินทุน	• อัตราส่วนหนี้สินทั้งหมดต่อยอดขายสินทรัพย์รวม	+	/
		• ความสามารถในการทำกำไร	• อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (ROA)	+/-	x
	การกระจายตัวของกำไร	• การกระจายตัวของกำไรสุทธิ	• การกระจายตัวของกำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นที่ถือน้อยกว่า 2%	+	/
		• ความสัมพันธ์ระหว่างส่วนงานและกฎหมายที่จำแนกกลุ่มย่อย	• ตัวแปรเทียม (0.1) โดยแบ่งเป็นมีความสัมพันธ์กัน และไม่สัมพันธ์กัน	+	/
		• อัตราการเจริญเติบโต	• อัตราการเจริญเติบโตของสินทรัพย์รวม	-	x
		• อายุการดำเนินงาน	• ลอการิทึม (Logarithm) ของจำนวนปีตั้งแต่เข้าสู่ตลาดทุน	+	/
	การเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงาน	• การเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงาน	• คำนวณคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงาน	N/A	

ตารางที่ 2 (ต่อ)

ผู้วิจัย	ชื่องานวิจัย	ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา	วิธีการวัดมูลค่าที่ใช้ในการศึกษา	ความสัมพันธ์	ผลการวิจัย
Herrmann และ Thomus (1996)	Segment Report in the	• ขนาดองค์กร	• ลอการิทึม (Logarithm) ของยอดขาย	+	/
	European Union: Analyzing the Effects of Country, Size, Industry and Exchange Listing	• การจดทะเบียนในตลาด • ประเทศ • ประเภทอุตสาหกรรม	• ตัวแปรเทียม (0,1) โดยแบ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หรือไม่ • ตัวแปรเทียม (0,1) แบ่งตามการจัดประเภทอุตสาหกรรม	+	/
		• ประเทศ	• ตัวแปรเทียม (0,1) แบ่งตามประเทศที่กำหนด	+	/
		• การเปิดเผยข้อมูลตาม ส่วนงาน	• คำนวณคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงาน	N/A	
Botosan และ Harris (2000)	Motivations for a Change in Disclosure Frequency and Its Consequences: An Examination of Voluntary Quarterly Segment Disclosure	• การออกหลักทรัพย์ใหม่ • แรงกดดันที่ต้องปฏิบัติตามกลุ่มอุตสาหกรรม	• ตัวแปรเทียม (0,1) แบ่งเป็นบริษัทออกหุ้น/หุ้นภายใน 3 ปี ถัดจากวันที่กำหนดหรือไม่ • อัตรายอดขายรวมของบริษัทที่ไม่เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานต่อยอดขายรวมของบริษัทในอุตสาหกรรม	+	x
				-	/

ตารางที่ 2 (ต่อ)

ผู้วิจัย	ชื่องานวิจัย	ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา	วิธีการวัดมูลค่าที่ใช้ในการศึกษา	ความสัมพันธ์	ผลการวิจัย
		• ความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูล	• ความแตกต่างในการพยากรณ์ของนักวิเคราะห์	-	/
		• นักวิเคราะห์ที่สนใจ	• จำนวนนักวิเคราะห์ที่สนใจทำการวิเคราะห์บริษัท	+,-	x
		• การเจริญเติบโตของส่วนงาน	• ตัวแปรเทียม (0,1) แบ่งเป็นบริษัทที่มีการได้มาในส่วนงานในช่วง 9 เดือนก่อนและ 3 เดือนต่อมาจากวันที่กำหนดหรือไม่	+	/
		• สภาพคล่องของหลักทรัพย์	• อัตราการหมุนของหุ้น	-	/
		• ความสามารถในการแข่งขัน	• อัตราส่วนแบ่งตลาดของ 4 บริษัทใหญ่สุดในอุตสาหกรรม	-	x
		• การเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงาน	• ตัวแปรเทียม (0,1) แบ่งเป็นบริษัทเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานรายไตรมาสหรือไม่	N/A	

ตารางที่ 2 (ต่อ)

ผู้วิจัย	ชื่องานวิจัย	ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา	วิธีการวัดมูลค่าที่ใช้ในการศึกษา	ความสัมพันธ์	ผลการวิจัย
Cooke, T.E. (1992)	The Impact of Size, Stock	• ขนาดองค์กร	• ยอดสินทรัพย์รวม	+	/
	Market Listing and Industry	• อุตสาหกรรม	• ตัวแปรเทียม ตามกลุ่มอุตสาหกรรมที่กำหนด	≠	/
	Type of Disclosure in the Annual Reports	• การจดทะเบียนในตลาดหุ้น	• ตัวแปรเทียม (0,1) โดยแบ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหุ้นหรือไม่	+	/
Isack, I. และ C.W. (2003)	Transparent Blue Skies for the Global Airline Industry: A Study of Key Accounting Disclosures	• ขนาดองค์กร	• ดัชนีวัดขนาดองค์กร	+	/
		• ระดับโครงสร้างทุน	• อัตราส่วนหนี้สินระยะยาวต่อสินทรัพย์รวม	+	x
		• ความสามารถในการทำกำไร	• ค่าเฉลี่ยสองปีของ ROA	+	x
		• กลุ่มประเทศหุ้นส่วนพันธมิตร	• ตัวแปรเทียม (0,1)	≠	/
		• ประเภทผู้สอบบัญชี	• ตัวแปรเทียม (0,1) โดยแบ่งเป็นบริษัทที่ตรวจสอบบัญชีโดยบริษัทสอบบัญชีที่เป็น Big 5 และบริษัทสอบบัญชีที่ไม่ใช่ Big 5	+	x
		• การร่วมถือหุ้น โดยรัฐบาล	• สัดส่วนการถือหุ้นโดยรัฐบาล	+	/
		• ระยะเวลาในการออก	• จำนวนวันนับตั้งแต่วันขึ้นเงินถึงวันที่ออก	≠	x
		รายงาน	รายงาน		

- โดยที่
- + หมายถึง มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับการเปิดเผยข้อมูล
 - หมายถึง มีความสัมพันธ์เชิงลบกับระดับการเปิดเผยข้อมูล
 - ≠ หมายถึง ระดับการเปิดเผยข้อมูลมีความแตกต่างกัน
 - / หมายถึง มีความสัมพันธ์หรือความแตกต่างกันอย่างมีสาระสำคัญ
 - X หมายถึง ไม่มีความสัมพันธ์หรือความแตกต่างกันอย่างมีสาระสำคัญ

จากตารางที่ 2 เป็นการแสดงกรอบแนวคิดงานวิจัย (Research Framework) ที่เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลในอดีต ซึ่งจะเห็นว่าตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาถึงความสัมพันธ์กับการเปิดเผยข้อมูลในแต่ละงานวิจัยจะมีบางส่วนที่แตกต่างกัน เนื่องจากวัตถุประสงค์ในการวิจัยที่ต่างกัน โดยในงานวิจัยฉบับนี้จึงได้นำตัวแปร อัตราการเจริญเติบโตและความสามารถในการทำกำไร มาเป็นส่วนหนึ่งในงานวิจัยร่วมกับตัวแปร ความเป็นผู้นำทางการตลาดและผลตอบแทนของหลักทรัพย์ที่อาจจะยังไม่มี การนำมาศึกษาถึงความสัมพันธ์กับการเปิดเผยข้อมูลมากนัก ดังนั้นผู้วิจัยจึงนำปัจจัยดังกล่าวข้างต้นมาศึกษาถึงความสัมพันธ์กับการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน รวมทั้งงานวิจัยฉบับนี้ได้นำตัวแปรประเภทอุตสาหกรรมมาทดสอบเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเปรียบเทียบความแตกต่างของการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมอีกด้วย